

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II (Contabilidad)



TESIS DOCTORAL

Análisis dinámico de la rendición de cuentas de las comunidades autónomas y los organismos de control externo

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Elviz Daniel Núñez Barrios

Directora

María Campos Fernández

Madrid, 2013

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD
(CONTABILIDAD II)**

**DOCTORADO NUEVAS TENDENCIAS EN ADMINISTRACIÓN DE
ORGANIZACIONES (317)**



TESIS DOCTORAL

**ANÁLISIS DINÁMICO DE LA RENDICIÓN DE
CUENTAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y
LOS ORGANISMOS DE CONTROL EXTERNO**

Tutora: Profesora Dra. Da. María Campos Fernández

Doctorando: Elviz Daniel Núñez Barrios

MADRID, 2011



ÍNDICE GENERAL

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN GENERAL	7
 CAPÍTULO 1	
 LA RENDICIÓN DE CUENTAS PÚBLICAS Y LOS ÓRGANISMOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICO	
1. Introducción	11
2. La rendición de cuentas a la sociedad	12
2.1. Rendición de cuentas y la <i>Accountability</i> : Transparencia informativa	14
2.2. Tendencias y contexto internacional de la rendición de cuentas	24
3. Entorno general de la Contabilidad Pública	29
3.1. Principales aportaciones normativas de la Contabilidad Pública	32
3.2. El presupuesto: Gestión y estabilidad presupuestaria del sector público	42
4. El control para la rendición de cuentas públicas	49
4.1. Categorización y principios fundamentales de control aplicables al sector público	51
4.2. Organismos de control externo: Ámbitos de actuación	60
5. El control externo de las Comunidades Autónomas	68
5.1. La extensión del control externo y la auditoría pública	70
5.2. Perspectivas y retos de la auditoría autonómica	76
5.3. Tendencias de la fiscalización autonómica de los OCEx	84

CAPÍTULO 2

ESTUDIO DINÁMICO DE LOS ASPECTOS INFORMATIVOS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS AUTONÓMICA

1. Introducción	90
2. Alcance del estudio de la rendición de cuentas de las CCAA	91
2.1. Muestra seleccionada de las CCAA para el estudio	95
2.2. Metodología aplicada y valoración de las partidas informativas	99
3. Informe de Fiscalización Anual	103
3.1. Partes introductorias del Informe de Fiscalización Anual	106
3.2. Tipología de objetivos del Informe de Fiscalización	109
3.3. Alcance del trabajo, metodología y limitaciones	116
3.4. Opinión definitiva del informe anual	127
3.5. Contenido y seguimiento de las recomendaciones y sugerencias	131
3.6. Presentación e información adicional al informe	136
4. Índices de transparencia informativa de las CCAA	141
4.1. Índices informativos parciales de los informes anuales	143
4.2. Índice de transparencia informativa global de las CCAA	147
4.3. Factores autonómicos y los ITI de rendición de cuenta	153
4.4. Nivel de transparencia informativa del Control Externo promedio	160



CAPÍTULO 3

ANÁLISIS TRANSVERSAL DE VARIABLES EXPLICATIVAS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICO

1. Introducción	163
2. Características substanciales de los informes de los OCEX	164
3. Metodología aplicada al análisis transversal	168
4. La limitación en el alcance de la fiscalización	174
5. Las Salvedades en los Informes de los OCEX	178
5.1. Salvedades por excepciones de la regularidad financiera	178
5.2. Salvedades al cumplimiento de la legalidad	181
6. Las recomendaciones generales y sugerencias	185
7. Análisis de la variación de los Índices de Transparencia Informativa - ITI	191

CAPÍTULO 4

PROPUESTA DE BUENAS PRÁCTICAS EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y EL CONTROL EXTERNO AUTONÓMICO

1. Introducción	201
2. Método de estudio de opinión de expertos en fiscalización	202
3. Variables claves propuestas	205
4. Análisis descriptivo de resultados del estudio empírico	222
5. Análisis prospectivo de variables para las buenas prácticas	245
6. Transparencia Informativa del Sector Público Autonómico	257

CONCLUSIONES	266
LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN	272
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	273
LISTADO DE FIGURAS	303
LISTADO DE TABLAS	306
ANEXO 1	
LEYES DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y CONTROL	310
ANEXO 2	
LEYES RELATIVAS A LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO	312
ANEXO 3	
FUENTES DE INFORMACIÓN ELECTRÓNICA -SITIOS WEB	314

ABREVIATURAS

ACP = Análisis de Componentes Principales.

BOE = Boletín Oficial Español.

CCAA = Comunidades Autónomas

CGE = Cuenta General del Estado

DESA = Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU.(del inglés)

DPEPA = División Administración y Economía Pública de la ONU.(del inglés)

EELL = = Entidades Locales

EFS = Entidades Fiscalizadoras Superiores. (**SAI** en inglés: *Superior Auditing Institutions*)

EUROSAI = Asociación Europea de las EFS.(del inglés)

EURORAI = Organización Europea de los OCEx Regionales.(del inglés)

FMI = Fondo Monetario Internacional

IASC = Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.(del inglés: *International Accounting Standards Committee*)

ICAC = Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IEF = Instituto de Estudios Fiscales

IFAC = Organismo Internacional de Contabilidad.(del inglés)

IGAE = Intervención General del Estado

INTOSAI = Asociación Internacional de las EFS.(del inglés)

ITI = Índice de Transparencia Informativa

LGP = Ley General Presupuestaria.

NEDD = Normas Especiales para la Divulgación de Datos del FMI

NICSP = Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (**IPSAS** en inglés)

NIIF = Normas Internacionales de Información Financiera, antes NIC (**IFRS** en inglés)

OCDE = Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. (**OECD** en inglés)

OCEx = Organismos de Control Externo de las Comunidades Autónomas

ONU = Organización de las Naciones Unidas. (**UN** en inglés)

PGCP = Plan General de Contabilidad Pública

PSASB = Comité del sector público-IFAC (del inglés *Public Sector Accounting Statement Board*)

PUMA = Comité de Gestión Pública de la OCDE. (del inglés)

SICAI = Sistema de Información Contable para la Administración del Estado

SICOP = Sistema de Información Contable y Presupuestaria

SGDD = Sistema General de Divulgación de Datos del FMI

SPA = Sector Público Autonómico

TCE = Tribunal de Cuentas Europeo.

TCu = Tribunal de Cuentas del Estado Español

TI = Transparencia Internacional.

UE = Unión Europea.



INTRODUCCIÓN

La situación actual en el contexto legal y de control económico-financiero de la rendición de cuentas en las administraciones públicas en general, ha evolucionado en función de la descentralización y la delegación de competencias, esta realidad se refleja en las tendencias, actuaciones y contenido de los informes de fiscalización de los Entes de Control Externo.

La presente tesis doctoral desarrolla un análisis dinámico de la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas (CCAA) y los correspondientes Organismos de Control Externo (OCEX), se fundamenta en un estudio transversal de los aspectos informativos de los informes anuales de fiscalización de la administración autonómica de España, contrastado con datos empíricos de la opinión de expertos en fiscalización.

Los **objetivos de investigación** para el diseño del análisis desarrollado han sido orientados por las siguientes líneas de estudio relacionadas:

- Determinación de perspectivas y tendencias de la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas vinculadas con los Organismos de Control Externo (Autonómicos y Tribunal de Cuentas).
- Estudio dinámico de las principales variables vinculadas con los aspectos generales y con los resultados de la fiscalización, en materia de Contabilidad Pública y control financiero, contenidos en los informes anuales de fiscalización de las Comunidades Autónomas.
- Propuesta de los elementos que sirvan de guía para la aplicación de buenas prácticas en la rendición de cuentas de las CCAA y de los OCEX tendientes a la transparencia de la información.

En el ámbito de la rendición de cuentas de las Administraciones Autonómicas y de los OCEX han surgido variaciones, innovaciones, disposiciones y desarrollos relacionados con la evolución y la modernización de la Administración Pública. Es por ello que al estudiar las tendencias se han considerado dichos elementos, particularmente los relacionados con la presentación de la cuenta general, en el marco de los informes de fiscalización del control externo autonómico.

En la actualidad, el acceso a través de Internet y otros medios a publicaciones oficiales de la normativa, informes, revistas científicas y especializadas del sector público en general y de las administraciones autonómicas, en particular; han permitido verificar que se han publicado artículos de opinión, científicos y académicos demostrativos y comparativos de los aspectos del control externo y los informes de fiscalización divulgados que muestran las líneas de desarrollo de la rendición de cuentas y en consecuencia permiten valorar las actuaciones bajo la óptica de la actualidad y la responsabilidad.

Los principales antecedentes de la investigación que se destacan han sido el análisis de un estudio comparativo de los informes de fiscalización de Entidades Locales (EELL), elaborados por los órganos técnicos de control descentralizado externo, desarrollado por Hernández Fernández (1996), en dicho estudio efectuó especial referencia a los entes territoriales locales y a los aspectos destacables comparables de los informes publicados el año 1996, asimismo publicó un artículo comparando las memorias elaboradas por algunos OCEX del año 1997 (Hernández Fernández 1999:59). De igual forma es destacable como antecedente de la investigación, los estudios desarrollados por González Díaz (2002), puesto que ha realizado una línea de estudios sobre la rendición de cuentas de las Universidades Públicas, publicando artículos sucesivos (2002,2003 y 2005) de estudios sobre la revelación, rendición de cuentas y los informes de fiscalización presentados por los OCEX del sector público universitario (González Díaz 2005:142-240).

El estudio pretende aportar la determinación y análisis de la utilidad, factores clave y ventajas de la rendición de cuentas y el seguimiento de los informes anuales de fiscalización autonómica para el colectivo, de manera que puedan aplicarse como modelo de buenas prácticas en otras organizaciones similares y en otros contextos del sector público. Asimismo debe destacarse el aporte y la relación del tema con las tendencias actuales para la estandarización de la rendición de cuentas en el desarrollo del control económico - financiero externo, especialmente para las administraciones públicas descentralizadas de otros países. Desde el punto de vista académico el estudio revisa el marco de la contabilidad y la auditoría del sector público, al determinar y relacionar las variables guías de referencia para destacar la utilidad de una visión dinámica de la rendición de cuentas y su relación con el control externo.

El argumento transversal que unirá el contenido del estudio se centra en la rendición de cuentas públicas y el control externo autonómico. Las principales aristas que conforman el contenido parten del estado de la cuestión, el marco teórico, los aspectos conceptuales, entorno legal e internacional que sustentan la rendición de cuentas y el control externo, hasta las particularidades y tendencias de dichos procesos de las Comunidades Autónomas de España, en un contexto de aplicabilidad internacional en el ámbito descentralizado geográficamente de las administraciones del sector público.

El análisis del estudio de los aspectos informativos de los informes anuales de la fiscalización en las CCAA permitirá determinar el valor y transparencia de la información publicada. Posteriormente, se presentará el análisis de las principales variables explicativas clave de control externo en el marco de los resultados de fiscalización. Al final se explicarán las variables del modelo extraídas para la propuesta de buenas prácticas en la rendición de cuentas y control externo autonómico, contrastadas con la opinión de los expertos en fiscalización.



METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN APLICADA EN EL ESTUDIO

El diseño de la Investigación seleccionado para el método de estudio se basa fundamentalmente en la revisión de las fuentes de información de la Contabilidad Pública relacionadas con el control externo y la rendición de cuentas de las Administraciones de las Comunidades Autónomas Españolas. Se ha desarrollado en cuatro etapas de análisis: perspectivas y tendencias generales, enfoque dinámico de la transparencia en los informes de fiscalización, visión transversal de variables explicativas de control externo y propuesta de buenas prácticas. En cada etapa de la investigación (Capítulo) se han establecido supuestos indicativos a objeto de verificación.

1) El análisis del estado de la cuestión del entorno general para la determinación de las principales perspectivas y tendencias particulares, sustentado en la correspondencia, relación y vigencia de teorías, leyes, normas y fuentes publicadas. La suposición central del análisis situacional es demostrar la existencia de un entorno dinámico evolutivo de la rendición de cuentas en los Organismos de Control Externo y las CCAA Españolas.

2) La determinación de las partidas informativas y el estudio analítico de las variables identificadas para el cálculo de los índices de transparencia informativa basados en el contenido de los informes de fiscalización de las CCAA. El posterior análisis dinámico del comportamiento de los índices en períodos consecutivos y la evolución de los informes permitirá determinar la premisa del impacto de la transparencia de la información, a través de la posible relación de los Índices de Transparencia Informativos con tres factores independientes de la situación autonómica: población, presupuesto autonómico y días de emisión de los informes, las hipótesis para este objetivo de investigación, pretenden determinar el impacto y la relación de dependencia de dichos factores independientes sobre el comportamiento de los Índices de Transparencia Informativa a través de una muestra representativa de las CCAA, para una serie de diez (10) años.

3) El desarrollo del estudio continúa con el análisis de las variables explicativas de control externo. En el análisis transversal de las variables explicativas de los informes se espera demostrar que los informes de fiscalización emitidos por los OCEX aportan soluciones a los sistemas de control autonómico. La premisa a explicar es que la rendición de cuentas mejora por las conclusiones y sugerencias pertinentes de control externo. El objetivo del análisis dinámico de las variaciones y evolución histórica de las variables explicativas de los informes es de naturaleza exploratoria y explicativa, a consecuencia, se pretenden identificar las principales relaciones de las variaciones interanuales de las variables explicativas, las variaciones del Índice de Transparencia Informativa y los cambios en los días de emisión de informes. El estudio se sustento a través de la muestra seleccionada de las CCAA, para el estudio del comportamiento interanual de 1999 hasta el 2008.

4) Finalmente en la etapa de investigación empírica prospectiva se aplica un estudio empírico a través de una encuesta de opinión a los auditores expertos de los entes fiscalizadores para aquellos aspectos destacables e innovadores orientados a una propuesta de buenas prácticas de control externo y alcance de los informes autonómicos relacionados. A través de la estadística descriptiva y un índice de aceptación se validan las preferencias y percepción de los expertos en fiscalización autonómica. Luego, a través de la simplificación con el análisis factorial de Componentes Principales se predice la importancia conferida a los supuestos de buenas prácticas en la rendición de cuentas y control externo autonómico. Al final, se explora la revelación de información de los portales de las CCAA y los OCEX.

El ámbito de alcance de la investigación es exploratorio, analítico, comparativo y prospectivo conformado por componentes empíricos, descriptivos y explicativos, tal como lo explica Walker (2000:33). En tal sentido, se busca relacionar las actuaciones, componentes de los informes y comentarios técnicos de las entidades y cualquier fenómeno relacionado para someterle al análisis. Hernández Sampieri *et al.* (2003:133), señala que los estudios compuestos permiten relacionar tópicos novedosos o poco estudiados; desarrollar el análisis de cómo es o como se manifiestan las variables de estudio con sus componentes de manera transversal. Bernal Torres (2000:103) explica el carácter práctico que tiene la investigación, en nuestro estudio consideramos ayuda a resolver un problema desde el punto de vista de utilidad de información factible para el SPA. Por lo tanto, concuerda con la propuesta de constituir una justificación práctica, puesto que la información servirá para actuar en los organismos, para mejorar o realizar *benchmarking* en otras organizaciones y confrontar la teoría sobre el control externo y la rendición de cuentas descentralizada.

Se presenta el estado de la cuestión a través de la revisión de las fuentes teóricas y autores principales para contrastarla con la evidencia y situación real de la rendición de cuentas y los OCEX (informes de fiscalización y opinión de expertos), de acuerdo con la metodología de investigación definida por Ryan *et al.* (2004:153), en éste sentido el estudio constituye una investigación contable que combina la teoría y el análisis empírico, y se han empleado los instrumentos de recolección de datos con principios sistemáticos, normas de carácter práctico y técnicas de las instituciones específicas para ser aplicadas a las fuentes a través de todo el proceso de investigación. A través de un enfoque transversal y longitudinal se ha logrado la identificación de elementos fundamentales que deben contener los informes de fiscalización, se alcanza la uniformidad en los requerimientos para el seguimiento, correcciones y acciones en la rendición de cuentas de entes autónomos. Ryan *et al.* (2004:154) diferencian en la investigación positiva de la contabilidad, el análisis teórico y el estudio empírico que pueden conectarse a través de los procesos de consistencia o validez interna, para poder llegar a generalizar los resultados obtenidos.



CAPÍTULO 1

LA RENDICIÓN DE CUENTAS PÚBLICAS Y LOS ORGANISMOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICO

1. Introducción

La existencia de un entorno dinámico y la evidente evolución de los procesos de rendición de cuentas, parte de la premisa generada por la influencia del control externo y la intervención de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Por consiguiente, previamente al análisis de la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas (CCAA) y los Organismos de Control Externo (OCEx) se pretende determinar el marco básico de la rendición de cuentas, partiendo de su significación, el entorno general contable, antecedentes de la gestión pública, la contabilidad pública, los sistemas presupuestarios y de control, las perspectivas y tendencias actuales hasta vincularlos con el control externo autonómico de los OCEx.

La rendición de cuentas se está promoviendo en la generalidad de las esferas de gestión pública innovadoras, conservando el apoyo de las entidades públicas tradicionales y entes que gestionan las administraciones públicas. En ese orden de ideas y haciendo una observación general de la realidad, se requiere la intervención de entes independientes que verifiquen y certifiquen objetivamente la fiabilidad, calidad y cantidad de la información contable a rendir, por ello puede afirmarse que las EFS y los OCEx son necesarios para la transparencia de las administraciones públicas.

La efectividad de la rendición de cuentas requiere de un considerable diseño institucional, con bases históricas y legales, para la responsabilidad de la gestión del poder político. Un elemento primordial que asegura una buena gestión de gobierno es la *Accountability* o responsabilización de los funcionarios y entes públicos. En tal sentido, se garantiza una eficiente administración pública al establecerse una fuerte estructura de rendición de cuentas que provea explicaciones por las acciones tomadas y a seguir.

Las estructuras administrativas del sector público han incluido tradicionalmente en sus organizaciones la rendición de cuentas y han sido de conformación burocrática y rigidez vertical. Pero en contraste de las estructuras centrales y nacionales, se están consolidando nuevas tendencias y entes descentralizados que ejecutan labores de control externo y auditoría, que fomentan la rendición de cuentas y la posibilidad de transparencia de la información a un nivel más cercano a la gestión y acción pública.

La modernización de la Administración Pública ha encaminado el mantenimiento y evolución de los valores y aspectos estratégicos existentes que han aportado resultados como: la rendición de cuentas, el control económico-financiero, la fiscalización de cuentas que coadyuvan a buenas prácticas de gestión pública.

En términos generales, la rendición de cuentas es un tema de pertinencia y constante actualidad para las administraciones públicas por su factibilidad de adaptación y evolución con respecto al desarrollo y modernización de los procesos, del control y la estabilidad presupuestaria, además de las tendencias hacia la eficiencia de la gestión y la información pública. Con motivo de la intención de estudiar desde el ámbito general al particular de la rendición de cuentas, es necesario comenzar definiendo aspectos conceptuales y descriptivos de la rendición y cuentas públicas, el entramado de sus sistemas de información económica, financiera y presupuestaria, así como los principales organismos de control que actúan en dicho entorno.

2. La rendición de cuentas a la sociedad

La rendición de cuentas es un término tradicional vinculado al comportamiento de las organizaciones que resalta la responsabilización, y es un concepto proveniente de la ética con numerosos significados y aplicaciones. Utilizado en el ámbito público, en muchas ocasiones como sinónimo de acepciones, tales como: la responsabilidad, la censura, el compromiso, entregar información o respuestas, la obligación y otras concepciones asociadas con la expectativa de rendir o dar cuentas. En su raíz, la rendición de cuentas implica la expectativa o la asunción del comportamiento de explicar e informar de la gestión. El estudio de las cuentas se ha desarrollado como un acto sociológico de las comunicaciones y ha extendido la función de rendición de cuentas a través de la revisión de aplicaciones importantes, con sus respectivas salvedades, justificaciones, racionalizaciones, ponderaciones y otras formas de rendir cuenta, definiendo así el comportamiento de individuos y entes en el entorno organizacional.

La rendición de cuentas es un concepto fundamental que surge en la historia de la democracia, específicamente se marca su nacimiento con la democracia representativa, en especial con el sistema de proporción de los poderes plasmado en la Constitución estadounidense de 1789. La rendición de cuentas implica delegación de autoridad del electorado a sus representantes para legislar y promover el interés general, en contrapartida, el pueblo contaba con el derecho para exigir cuentas a sus representantes, mientras que otros tipos de regímenes políticos carecían de este mecanismo de supervisión. No obstante, pueden localizarse antecedentes de la rendición de cuentas en la democracia directa de Atenas, donde existían ciertos mecanismos para controlar el poder.

En la democracia la autoridad debe estar dividida en poderes o instituciones autónomas e independientes, la división clásica es de tres poderes: ejecutivo, legislativo y judicial, sin embargo, algunas sociedades han creado poderes adicionales tales como electorales y defensorías. En consecuencia se observa que uno de los mecanismos para el desarrollo de estos sistemas democráticos es la rendición de cuentas.



Poblete Sotomayor (2008:1) sostiene como una máxima democrática que la rendición de cuentas públicas a la sociedad, ha surgido por la necesidad de demostrar las acciones y decisiones, de dar cuenta a la ciudadanía de políticas de administración, gobierno y funciones; de informar y ser claros. Los flujos de información recorren los modelos y formatos de la rendición de cuenta, formando los puentes que vinculan a los distintos actores públicos.

La rendición de cuentas en el sector público es una herramienta basada en la información y el acceso a ella para la transparencia, así lo afirman Cunill Grau (2006: 22-44), Jones y Jacobs (2006: 63-79), López Díaz y Pablos Rodríguez (2000: 931-964), Nonell Torres (2008: 60-77), Ruiz García (2004:142-162), Schedler (2004: N°3) y Stewart (2005: 13-34). En términos generales se observan tres categorías (Behn 2001: 7), la rendición de cuentas financiera centrada en la contabilidad financiera, en cómo se llevan los registros contables, presupuestarios y de qué manera se gasta el dinero, como se puede ver en la Figura 1. Como segunda categoría, se presenta la rendición de cuentas sobre la imparcialidad para garantizar que el gobierno y sus funcionarios concedan una esmerada atención a las normas éticas, en términos operacionales, con justicia y equidad. En tercer lugar, está la rendición de cuentas sobre resultados, que va más allá de la prudencia en los gastos y del tratamiento justo y comprende el cumplimiento de objetivos.

NATURALEZA DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

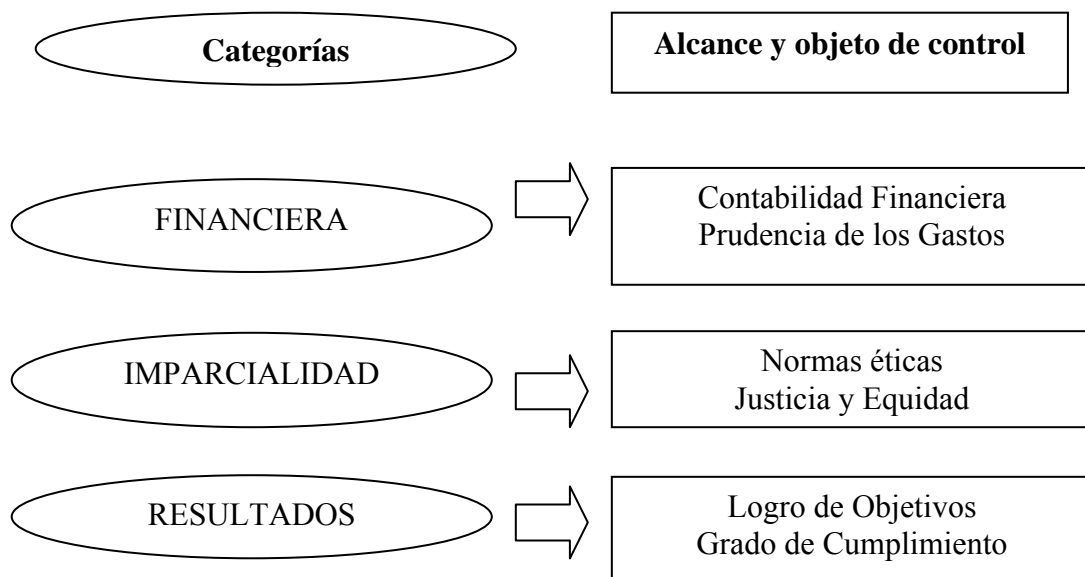


Figura 1. Categorías Generales de la Rendición de Cuentas

(Elaboración Propia - Fuente Behn 2001)

Si bien la rendición de cuentas financiera y sobre la imparcialidad reflejan lo referente a cómo el gobierno hace lo que hace, en la tercera categoría de responsabilidad es si las políticas, programas y actividades del gobierno están produciendo los resultados que se planearon originalmente, cuya cuestión central es lo que realmente logra (Behn 2001:10). Se destacan una vertiente de rendición de cuentas basada en el cumplimiento legal y otra vertiente de la rendición de cuentas orientada a los resultados.

Martínez González (2005:84) realza algunos aspectos relacionados con las nuevas tendencias de la rendición de cuentas, cuyo proceso evolutivo ha llegado a trasladarse a las administraciones públicas significativas, llevando la responsabilización a los intereses y necesidades de los ciudadanos. Los mecanismos para la rendición de cuentas públicas de mayor relevancia son:

- La delimitación de los usuarios de la información financiera.
- Difusión de información financiera a intervalos más reducidos.
- Planificación estratégica de las actuaciones y definición de objetivos a alcanzar con la rendición de cuentas.
- Mayores exigencias técnicas en el control de la información financiera para las auditorías externas.
- Inclusión de información sobre indicadores de la gestión de pública.

La rendición de cuentas y su caracterización no está totalmente definida y acabada, por tanto es un concepto en construcción y susceptible de desarrollo. Se utiliza como sinónimo de responsabilidad, de dar cuenta, responder por, dar cumplimiento, aplicable a los distintos niveles del sector público, entendiéndose como un eje transversal de otros procesos formales de gestión pública. En tal sentido, al revisar la bibliografía y la conceptualización de la rendición de cuentas aparecerá la *Accountability*.

2.1. Rendición de cuentas y la Accountability: Transparencia informativa

La rendición de cuentas es la traducción más común y cercana al concepto clave que se llama *Accountability*, Schedler (2004:11) explica que como otros conceptos en inglés no tienen un equivalente preciso en castellano, algunas veces le traducen como control, fiscalización o responsabilidad, sin embargo, la definición más aproximada es la rendición de cuentas. Responsabilización es el término deontológico para resaltar el concepto en español de la *Accountability*, el cual es un término proveniente de la ética con diversas líneas de estudio. En ese sentido, ha sido centro de



discusiones relacionadas con problemas de cuentas públicas y la colectividad, por la responsabilización de la gestión del gobierno.

La *Accountability* en el Sector Público puede constituir el complemento de la Gestión Pública. Bovens (2005:202) afirma que para los gestores la *Accountability* Pública se ha convertido en un importante y omnipresente estilo de vida. La evidencia teórica se sustenta en que hoy día la mayor parte del trabajo diario de los gestores públicos consiste en cumplir los procesos de rendición de cuentas, como por ejemplo, los indicadores de gestión pública y sistemas de benchmarking que delimitan los criterios de gestión.

La *Accountability* tiene que ver no solamente con la obligación de los políticos y funcionarios públicos de informar y justificar sus actos (*answerability*) sino con la capacidad para imponer sanciones negativas a los funcionarios y representantes que violen ciertas normas de conducta en sus funciones públicas (*enforcement*) (Schedler 1999: 14). Aunque es posible que algunos funcionarios en particular nunca lleguen a requerir estructuras institucionales que aseguren su compromiso con el bien público, la mayoría sí las necesita en algunas ocasiones.

El término *Accountability* en el ámbito público se relaciona con la necesidad de rendir cuentas debido a que se gestionan los fondos públicos que provienen de terceros y se debe explicar exactamente lo que se ha hecho con los recursos públicos. Por definición debe comprender además el diseño e implementación de programas gubernamentales circunscritos a lo que se entiende como deberes públicos básicos por los que responden los funcionarios públicos. Por consiguiente, además de *answerability* y *enforcement*, se debería quizás agregar receptividad (*receptiveness*), o la capacidad de los funcionarios oficiales de tener presente el conocimiento y las opiniones de los ciudadanos, como un tercer elemento de la rendición de cuentas orientada a los usuarios definitivos de los fines públicos.

Desde otro punto de vista, la *Accountability* requiere que la gestión pueda ser susceptible de revisión, dicho alcance requiere la disposición de los gestores públicos involucrados. En tal sentido, la responsabilidad está vinculada con actitudes personales de ética en el sector público, permitiendo las verificaciones necesarias para contribuir a los resultados establecidos o implicados de acuerdo a las circunstancias.

La *Accountability* conlleva un sentido claro de obligación, la noción de rendición de cuentas parece sugerir que se trata de un acto voluntario, de una concesión generosa del soberano que rinde cuentas por virtud y voluntad propia, no por necesidad. En consecuencia, se puede precisar que la *Accountability* es la rendición obligatoria de cuentas. La *Accountability* para el Consejo Científico del CLAD (2000:2) abarca de manera genérica tres maneras diferentes para prevenir y corregir abusos de poder: obliga al poder a abrirse a la inspección pública, lo fuerza a explicar y justificar sus actos y lo supedita a la amenaza de sanciones.

En ese sentido, Schedler (2004:13) describe los tres pilares fundamentales de la responsabilización: información, justificación y castigo, en tal sentido, abarca cada uno de esos aspectos de manera genérica y diferenciada obliga a los gestores a abrirse a la inspección pública, a explicar y justificar sus actos y lo supedita a la posibilidad de sanciones. La *Accountability* comprueba el grado de compromiso de los representantes y funcionarios a través de la verificación del cumplimiento de sus responsabilidades delegadas y supuestas.

La noción de la *Accountability* según autores, como Burgess, Burton, y Parston (2002:4) claramente orienta la rendición de cuentas a los resultados en todos los niveles de la organización, lo cual permite a los gestores del sector público ejercer su responsabilidad y cumplirla con criterio, visión e innovación. Los gerentes son responsables de comunicar los objetivos para las acciones acordadas y, serán responsables de velar por que dichas responsabilidades sean cumplidas. Hay una aceptación general en el sector público sobre los principios de la buena gestión y, a menudo, existe consenso dentro de las organizaciones para mejorar los logros. La dificultad surge en la práctica sistemática que se requiere para entregar los resultados, por ello urge afinar la efectividad de la rendición de cuentas en toda la entidad, para mejorar de manera significativa el rendimiento y la entrega efectiva que se requiere a todos los implicados. Burgess *et.al.* (2002:5)

En el Libro Blanco para la UE (Comisión de las Comunidades Europeas CCE, 2001:11) se expresan los principios para el buen gobierno, los cuales son aplicables a las funciones de fiscalización y a los procedimientos de rendición de cuentas:

- **Apertura.** Las Instituciones deberían trabajar de una forma más abierta. Deberían asimismo utilizar un lenguaje que resultara accesible para el público en general. Este aspecto reviste una especial importancia si se quiere fomentar la confianza en unas instituciones de por sí complejas.
- **Participación.** La calidad, la pertinencia y la eficacia de las políticas de la Unión implican una amplia participación de los ciudadanos en todas y cada una de las distintas fases del proceso, desde la concepción hasta la aplicación de las políticas. Una participación reforzada debería generar una mayor confianza en los resultados finales y en las Instituciones de las que emanan las políticas.
- ***Accountability.*** Es preciso clarificar el papel de cada uno en los procesos legislativo y ejecutivo. Cada una de las Instituciones debe explicar su acción y asumir la responsabilidad que le incumba. Pero también se precisa una mayor claridad y una mayor responsabilidad de todos los agentes que participan en el desarrollo y aplicación de las políticas en los distintos niveles.



- Eficacia. Las medidas deben ser eficaces y oportunas, y producir los resultados buscados sobre la base de unos objetivos claros, de una evaluación de su futuro impacto y, en su caso, de la experiencia acumulada. La eficacia requiere también que la aplicación de las políticas sea proporcionada y que las decisiones se tomen al nivel más apropiado.
- Coherencia. Las políticas desarrolladas y las acciones emprendidas deben ser coherentes y fácilmente comprensibles. La necesidad de coherencia es cada vez mayor: sus tareas son cada vez más complejas y la ampliación aumentará la diversidad; desafíos tales como el del cambio climático o la evolución demográfica rebasan las fronteras de las políticas sectoriales. La coherencia requiere un liderazgo y un firme compromiso por parte de las Instituciones con vistas a garantizar un enfoque coherente dentro de un sistema complejo.

Tomando las intenciones del libro blanco se debe resaltar la trascendencia de la responsabilización o *Accountability* en la concepción de la rendición de cuentas, la cual en su ejecución realiza otro principio fundamental para el buen gobierno como lo es la transparencia de la información. Mientras el colectivo tenga credibilidad de las instituciones, la participación ciudadana será más significativa, de allí la importancia de aplicarlos. La responsabilización se diferencia de la transparencia en que permite el control de desviaciones solamente después de una decisión o de una acción, mientras que la transparencia informativa también permite la corrección antes o durante una decisión o acción.

En concordancia con la legislación se busca alcanzar el objetivo del principio de máxima transparencia informativa, así entonces el ejercicio de la auditoría de cuentas anuales va a permitir emitir una opinión sobre la adecuación de la información económico financiera del sector público estatal a la realidad de la misma. Sin embargo la transparencia no es plena si no se logra la máxima publicidad de los informes.

La transparencia y la responsabilización de la administración pública tienen una posible conexión positiva, según Cunill Grau (2006:26) orientada al poder de fiscalizar y al deber de explicar y justificar el desempeño y uso del poder por parte de los agentes públicos. Esto interesa en primer término a los ciudadanos y a los agentes públicos por su deber de informar sobre los procesos de decisiones públicas y sus resultados. En ese sentido la rendición de cuentas demanda hacer transparentes hechos y razones, mientras mayor sea la transparencia habrá una gestión pública más responsable. La transparencia constituye, además un incentivo que puede usarse expresamente para aumentar la eficiencia de la gestión pública.

Una característica de la gestión pública en los últimos años, Tal como expresa Guzmán Salazar (2005:1), ha sido el crecimiento del sector público en términos de sus escalas y diversidad de actividades, paralelo a una creciente importancia de la rendición de cuentas, resaltando tanto la responsabilidad por los resultados de las políticas y sus programas como la necesidad de disponer de mecanismos e instrumentos que evalúen el desempeño y permitan informar a los diferentes actores de la sociedad.

En este marco la administración pública ha debido avanzar en procedimientos para mejorar la transparencia, la gestión institucional y los resultados del uso de los recursos. El desarrollo del enfoque de resultados ha permitido disponer de sistemas de evaluación y seguimiento del desempeño de la gestión presupuestaria, enriqueciendo el ciclo de toma de decisiones.

TRANSPARENCIA INFORMATIVA DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

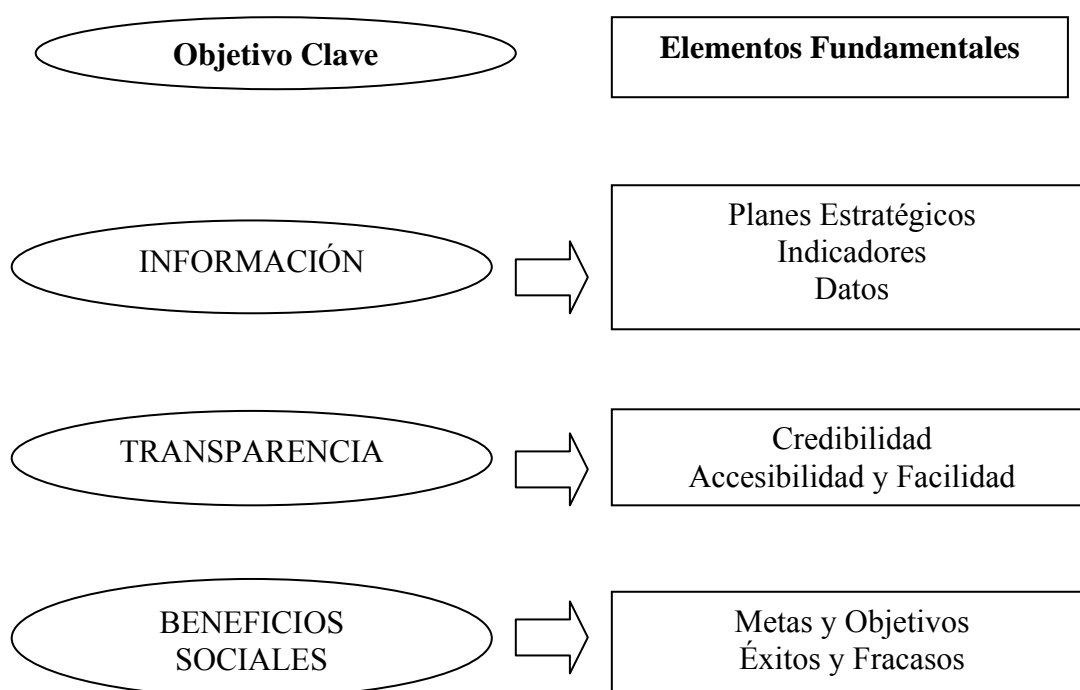


Figura 2. Objetivos de la Transparencia Informativa de la Rendición de Cuentas

(Elaboración Propia.-Fuente Nonell Torres 2008)

La transparencia informativa es uno de los parámetros en los que se ha de fundamentar la gestión pública. Para Montesinos Julve (2000:53) dicha transparencia es necesaria tanto hacia fuera como hacia dentro de las entidades, para facilitar la adecuada adopción de decisiones. El criterio de



rendición de cuentas constituye la principal manifestación de la responsabilidad por la administración de los recursos públicos, por lo tanto, cobra una dimensión y un alcance diferentes a la vista de los nuevos y más amplios objetivos y pautas de comportamiento atribuidos a las entidades públicas, orientados a una cultura de rendición de cuentas y presentación de información más transparente cualitativamente, oportuna en el tiempo y sometida a controles externos.

El proceso de rendición de cuentas según Nonell Torres (2008:63), presenta tres grandes objetivos clave: información, transparencia y beneficios colectivos (Véase Figura 2), que constituyen la clave para desarrollar las actividades determinadas por los elementos fundamentales que deben observar los sistemas de gestión públicos.

Nonell Torres (2002:29) expresa que en la sociedad se han planteado acciones tendientes a mejorar la calidad de los organismos del Estado y de sus respectivos gobiernos. El acceso a la información, la consulta y participación activa favorece la transparencia en el proceso: a más rendición de cuentas a través de escrutinios públicos, vigilancia de la gestión, mayor legitimidad de las decisiones adoptadas pues se basará en opiniones e informaciones de fuentes variadas.

En la Administración Pública, la transparencia informativa en la rendición de cuentas debe llegar a todos los ámbitos de la organización, teniendo como titular al colectivo respectivo, con una proyección tanto interna como externa. El enfoque de Medina Guijarro (2005:15) sobre la transparencia de las cuentas públicas se orienta a la rendición de cuentas de la información económica transparente, lo cual significa no sólo que se publique la información relevante, sino en calendarios establecidos utilizando los soportes más modernos para facilitar el estudio y análisis, de manera que sea suficientemente comprensible y de utilidad a los ciudadanos. De esta manera, la sociedad podrá tener una participación efectiva en los asuntos y podrá ejercer su derecho a controlar la actuación del sector público.

La transparencia que se logre en España, de acuerdo con López Hernández y Rodríguez Bolívar (2004:151) tanto por el seguimiento de un código de buenas prácticas como el apoyo normativo, son elementos esenciales para desarrollar las tendencias a la participación ciudadana y al proceso de *benchmarking* en las administraciones públicas. La rendición de cuentas constituye un elemento garante de la transparencia en la información publicada y permite la participación del colectivo directa o indirectamente en función del acceso a los informes.

Los informes y datos financieros se pueden consultar desde cualquier lugar a través de Internet, incrementando la transparencia y reduciendo los costes de difusión. Para Pina Martínez y Torres Pradas (2008:94) no hay ninguna duda de que Internet ha hecho más fácil para los ciudadanos el acceso y localización de la información oficial y la realización de operaciones, pero sin

tener un impacto espectacular en la rendición de cuentas públicas. Puede avanzarse aún más en transparencia, aprovechando las telecomunicaciones.

La Contraloría General de la República de Panamá (2005:13) define la rendición de cuentas como el proceso mediante el cual los funcionarios públicos, ofrecen a la comunidad por conducto de los órganos de control, otras instancias oficiales, los entes de participación ciudadana o mecanismos apoyados en tecnologías de la comunicación; la información de los actos realizados en el ejercicio de sus funciones para su examen. En su concepción básica la rendición de cuentas implica reciprocidad, es decir, la existencia de otra persona que recibirá las explicaciones, así surge el derecho a pedir cuentas de manera que llega a constituir una obligación, avalando un conjunto de leyes y de entes para lograr su cumplimiento.

Los principios fundamentales de la rendición de cuentas son la legalidad de las actuaciones en el sector público, la transparencia reflejada en la estructura orgánica y de procesos que conlleven a dar cuentas y el deber ineludible de informar.

Una de las principales líneas de la rendición de cuentas es la operación consistente en la presentación de cuentas relativas a la gestión realizada sobre la administración, custodia o manejos de fondos públicos, ante el órgano análogo competente, conforme a la legislación vigente, así lo señala Crespo Domínguez (1996:111), desde la perspectiva de la teoría de la información contable y del cumplimiento de la legalidad: la obligatoriedad de rendir cuentas generales en el sector público. Dicha obligación contempla el escenario que se inicia con la formación de las cuentas, los elementos del sistema de rendición, las cuentas generales, relaciones con el presupuesto, posibles distorsiones hasta las alegaciones y trámites respectivos.

En la sociedad española existe una intensa e inequívoca demanda de más transparencia informativa y claridad en las cuentas públicas. Según la opinión prácticamente unánime de un estudio realizado, Erbiti Zabalza (2004:10) destaca que cuanto más transparente se esfuerza por ser un organismo público en sus cuentas mayor sensación de eficiencia, confianza y credibilidad transmite. En los resultados de la encuesta presentada en el Primer Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público, la petición de transparencia a las administraciones públicas es evidente, un 71% pide que los entes públicos rindan cuentas y se sometan anualmente a auditoría.



LA RENDICIÓN DE CUENTAS EXTERNAS EN ESPAÑA

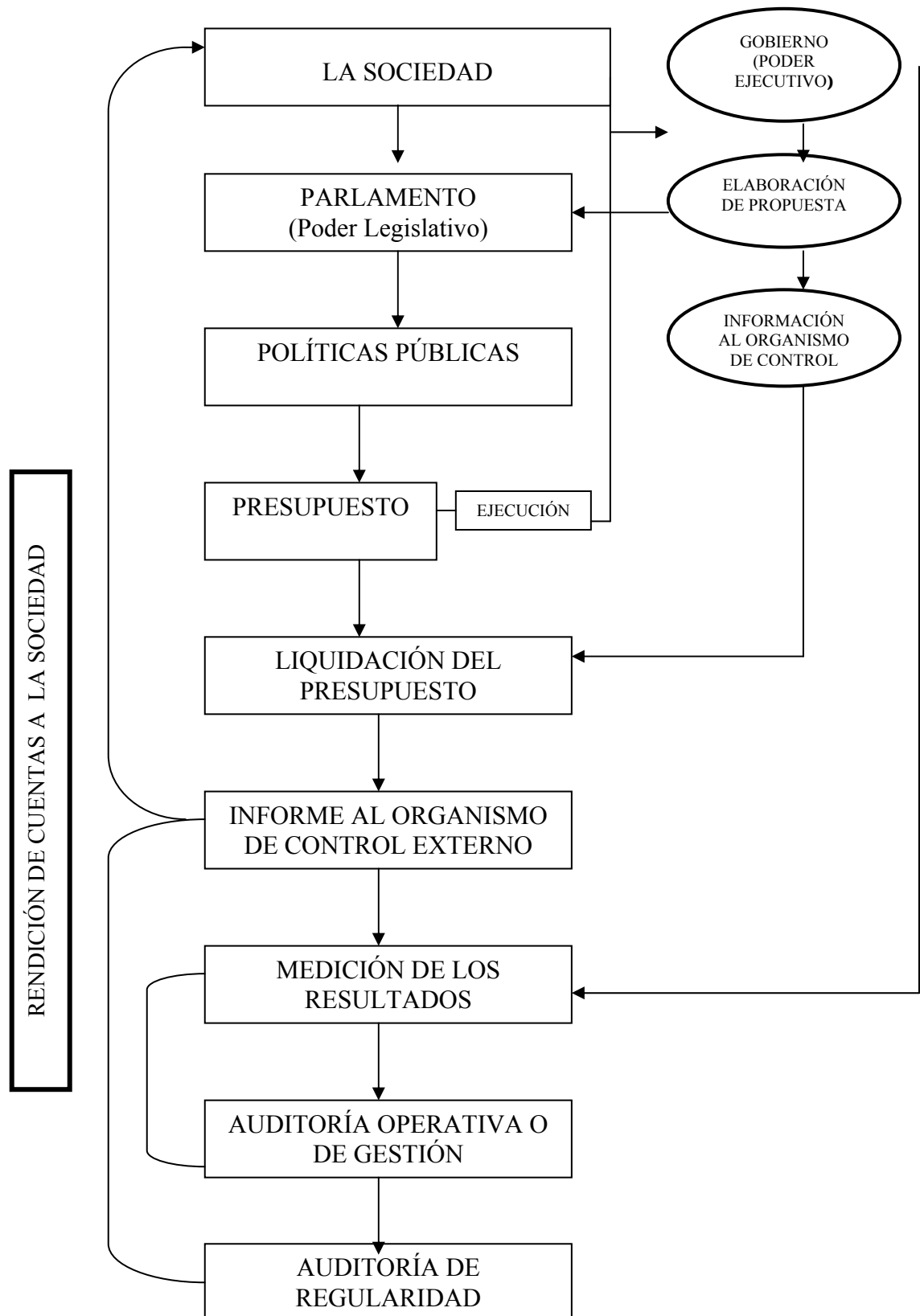


Figura 3. La rendición de cuentas externas en España (Elaboración Propia)

En España existe un flujo lógico de la información contable externa que debe recorrer el camino crítico hasta llegar a la aprobación final, con los respectivos aportes y observaciones que cada instancia añade. El procedimiento de la rendición de cuentas financieras españolas separa las instancias que tienen autoridad para emitir una opinión y evaluación de la gestión, los resultados y la información contable vinculada.

El artículo 137 de la Ley General Presupuestaria (LGP) 47/2003 señala que las entidades integrantes del sector público estatal rendirán al Organismo de Control Externo competente, por conducto de la Intervención General de la Administración, la información contable. El proceso de rendición de cuentas externas en España se basa en la información a la sociedad misma que eligió al Parlamento y gobierno, luego diseña las políticas públicas, el presupuesto y de allí se informa al Órgano de Control Externo de las auditorías y resultados. (Véase la Figura 3).

Debe destacarse que cada ente que participa del proceso puede emitir sugerencias o puntualizar observaciones que le permiten explicar o advertir situaciones presentes o consecuentes, de tal manera que la responsabilidad se hace mayor al tener tan importantes posibilidades.

Los Organismos de Control Externo deben señalar en sus informes las variables explicativas producto de su fiscalización, de manera que las Cortes Generales o los Parlamentos Autonómicos tomarán en consideración los aspectos destacados y podrán formarse una opinión como evaluadoras al momento de aprobar las cuentas públicas.

El Órgano de Control Externo rinde cuentas ante el Parlamento Autonómico, quien debe marcar los programas que debe desarrollar en sus fiscalizaciones, Armet I Coma (2004:116) señala que debería incrementarse siempre el diálogo entre el que encarga los temas y el que los ejecuta, así los Parlamentos Autonómicos y los Órganos de Control Externo tendrán una mejor interacción y perspectiva, con programas más realistas y oportunos, no solo presentando recomendaciones y conclusiones, sino que tendrá una función de asesoramiento adicional.

Hay cuestiones decisivas de la transparencia en la rendición de cuentas públicas, Barea Tejeiro (2004:22) sostiene que el Informe de Fiscalización anual no da lugar a la rectificación de la cuenta general, en caso de que la Administración aceptara los reparos contenidos en el mismo, si no que ésta se envía a los Parlamentos en unión del informe para aprobación de la cuenta, y en su caso el Parlamento formula al Gobierno observaciones de carácter general. Esto puede llegar a representar una falta absoluta de transparencia, que da lugar a que los ciudadanos se sientan ajenos al proceso de rendición de cuentas, que se incrementa por el hecho de que las cuentas se aprueban varios años después del período al que se refieren.



Rendir cuentas es un principio del derecho, universalmente admitido, de que quien administre bienes y caudales ajenos está obligado a rendir cuenta de su gestión al titular de los mismos. Casado Robledo (2004:166) destaca que el último Capítulo del Título V de la LGP regula la rendición de cuentas en dos aspectos esenciales. En primer lugar, la separación explícita que hace la ley entre la responsabilidad que corresponde al cuentadante en su obligación de rendir cuentas y la responsabilidad contable. Seguidamente, prevé los plazos en relación con el procedimiento de rendición de cuentas, la remisión de cuentas a la Intervención General en un máximo de siete meses del cierre, un mes más para remitirlo al Órgano de Control Externo. Son plazos muy amplios por el proceso de formación de las cuentas. Tres meses para formularlos, tres meses para el informe y un mes para la aprobación.

Las principales características de la rendición de cuentas determinan los rasgos fundamentales y comunes en las líneas o procesos de aplicación:

- Se confieren y aceptan derechos, recursos y responsabilidades para cumplir los fines y metas dispuestos.
- Los informes de gestión u operaciones sean facilitados a la opinión pública, de manera voluntaria y original de los obligados a hacerlo.
- La sociedad delegante de las responsabilidades exige la rendición de informes, así como la toma de medidas correctivas, sanciones o medidas de recompensa.
- Actualización constante de las herramientas de mejora continua que permitan cualificar los procedimientos de rendición de cuentas.

Ochoa Henríquez y Montes de Oca (2004:469) expresan que la rendición de cuentas es una práctica administrativa tradicional a través de la cual entregan cuentas de su gestión funcionarios y gobernantes, surgió como una manera de facilitar el control de los niveles superiores a inferiores.

Dicho proceso tiene gran importancia como estrategia de modernización de la gestión pública, al asignarle un papel relevante a los usuarios como sujetos a quienes rinde cuentas y al funcionario como sujeto con deberes éticos, orientada al usuario y la ética pública de la información, lo cual constituye otra línea de aplicación de la rendición de cuentas.

La ética pública es aplicable a la rendición de cuentas públicas, en un estudio Cubillo Rodríguez (2002:56) revisa la teoría sobre la corrupción, y señala que la moral pública es un motor que mejora el rendimiento de los profesionales y la calidad de su trabajo, por tanto, es positiva para la eficacia de la organización administrativa.

Adicionalmente, la ética pública actúa como instrumento de prevención de la corrupción, pues ocupa espacios a los que no puede llegar el ordenamiento

jurídico. La moralidad pública es una forma de potenciar la proyección a la actividad profesional de los nobles valores que pueden presidir la vida privada, creando las condiciones óptimas para el desarrollo de la creatividad y el afianzamiento de la cooperación.

La información que produce el proceso de la rendición de cuentas contiene diversos aspectos de índole financiera, administrativa y de gestión, las cuales han de evaluarse integralmente, dicha línea es una continuidad del proceso. Las consecuencias de la rendición de cuentas se observan como aportes informativos a la sociedad y la posibilidad de retroalimentación a los actores públicos responsables de las cuentas públicas. La rendición de cuentas es impulsada por una tendencia internacional del sector público.

2.2. Tendencias y contexto internacional de la rendición de cuentas

En el contexto internacional, se observa la premisa sobre la transparencia y el buen gobierno garantizados por la existencia de un sistema de rendición de cuentas. De acuerdo a la importancia que se le ha dado al tema, las Naciones Unidas disponen de una división que asiste a las Administraciones Públicas en el sector de la rendición de cuentas. (*United Nations Online Network in Public Administration and Finance - UNPAN*). Se trata de una sección virtual de asesoría en finanzas y administración pública.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha creado un organismo específico como observatorio sobre la rendición de cuentas, el *Public Governance and Management (PUMA)*. Es de gran aporte e interés el documento de análisis del *PUMA -Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen-*, que trata de promover el cambio e impulsar las reformas necesarias en el sector público. Por su parte, la Unión Europea dispone del libro blanco sobre el buen gobierno, *European Governance: A White Paper*. En él se presentan los principios básicos para facilitar la mejora del compromiso social, y para crear una cultura de consultas y diálogo que refuerce la legitimidad de las políticas públicas.

El Fondo Monetario Internacional (FMI) señala que de acuerdo a la experiencia universal uno de los aspectos claves para una administración pública exitosa es la transparencia fiscal, lo cual significa la rendición de cuentas y la evaluación del desempeño por el colectivo y los órganos de control. El FMI propone como código para las buenas prácticas de transparencia fiscal, las siguientes: la definición de funciones, acceso público a la información, nitidez presupuestaria y evaluación permanente.

A nivel de gobiernos y administraciones públicas, se puede citar el ejemplo del *General Accounting Office (GAO)* de los Estados Unidos, organismo que controla la responsabilidad de la administración norteamericana ante los ciudadanos. Otro caso particular en Reino Unido de la televisión pública



BBC, es otro ejemplo del modelo de organismo público que rinde cuentas ante la sociedad y sus representantes de manera formal y sistematizada. De igual manera, en Canadá funciona el *Institute on Governance*.

En cuanto a las empresas y su responsabilidad ante la sociedad también se han observado acciones, en España se ha creado, a instancias del Gobierno, el Código del Buen Gobierno, elaborado por la Comisión Olivencia. Además, las empresas también deben atenerse al informe final de la Comisión Especial para la Transparencia y Seguridad de los Mercados Financieros y Sociedades Cotizadas, la Comisión ALDAMA. En el ámbito de las organizaciones no gubernamentales, relacionadas con el sector público, también se observan organizaciones que informan puntualmente del cumplimiento de sus objetivos y de la financiación de los mismos.

Cada país suele desarrollar una configuración específica propia de sus instituciones y sector público, partiendo desde sus bases constitucionales, evolución económica, cultural hasta conformar las leyes necesarias que le den forma a la denominada Administración Pública. La Administración Pública posee una estructura organizacional piramidal con divisiones funcionales, suele observarse el criterio de dirección vertical como el más común en las organizaciones tradicionales. En tal sentido, de manera similar a la mayoría de los Países, la Constitución Española establece una distribución de ámbitos territoriales de actuación, en cuya virtud aparecen tres estratos de administraciones públicas: estatal, autonómica y local.

A nivel internacional se observa la tendencia de delegación de competencias y en cada ámbito de las administraciones públicas concurren elementos comunes: la existencia del instrumento presupuestario; similares principios básicos, en su estructura y en la operativa para su ejecución, la finalidad que mediante los planes y presupuestos tratan de alcanzarse, en directa relación con la base territorial de actuación de la administración, Fariña Busto (2004:34) señala que tiene su razón de ser en el respectivo ámbito competencial. En términos generales la Administración Pública se compone de los elementos fundamentales que le hacen efectiva: recursos humanos, físicos y económicos. Posee la función trascendental de ser el enlace entre la ciudadanía y el poder político.

La Administración Pública puede ser entendida desde dos puntos de vista. Desde un punto de vista formal, se entiende al organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales. Desde un punto de vista material, se entiende más bien como la actividad administrativa, o sea, la actividad de este organismo considerado en la perspectiva de sus problemas de gestión y de existencia propia, tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como con los particulares para asegurar la ejecución de su misión. Cortell Giner (2008:91) distingue entre aquellos entes, organismos y entidades que se consideran administraciones públicas y los que no merecen dicha consideración. El concepto legal de Administración Pública

en España está delimitado por las leyes que le regulan, sin embargo, se complementa con la descentralización jurídica a través de un conjunto de entes, organismos y entidades que forman parte del sector público.

Los países de la OCDE y la UE lideran las innovaciones de la gestión pública bajo el criterio de acercarse a los ciudadanos y priorizar los entes con mayores recursos y competencias. La generalidad de los países han efectuado las reformas orientadas a una Administración eficaz, eficiente y de calidad. En el caso particular de España debe destacarse la LGP del 2003 como un avance que abre puertas a un sistema de información integral para el sector público, igualmente a nivel internacional se han presentado reformas e innovaciones evidenciadas en los sistemas de información, normativas y entidades públicas vinculadas a la rendición de cuentas.

Al describir los antecedentes y evolución de la responsabilización es necesario destacar el fenómeno que experimenta el ámbito público en su modernización a una escala internacional, el desarrollo en las últimas décadas de las teorías que se ha denominado como la Nueva Gestión Pública (*New Public Management - NPM*). Las sociedades democráticas avanzadas han mostrado un cambio en la forma de entender la rendición de cuentas públicas, la gerencia pública y las relaciones funcionales entre los ciudadanos y los poderes públicos, Garcés Sanagustín (2006:95) destaca las características de las nuevas tendencias de la *NPM* hacia técnicas de estrategias empresariales que buscan garantizar información solvente, útil y eficaz sobre los resultados e impacto presupuestario, socio-económico y de calidad de la Gestión Pública.

Los elementos destacados por Brusca Alijarde y Montesinos Julve (2006:3) señalan los factores adicionales al sistema para el buen gobierno y la reforma de las instituciones públicas, entre los cuales pueden destacarse: la dirección estratégica de gestión (apoyadas en modelos empresariales), el papel de la descentralización, el monitoreo de la eficiencia, el rol del sector público y del ciudadano en la sociedad actual. (Véase la Figura 4).

Pérez Pérez (2005:21), Zubiaur Etcheverry y Caraballo Esteban (2007:49) destacan el proceso de toma de decisiones en la búsqueda de la calidad y productividad de la gestión pública en torno al papel y funcionamiento del sector público tradicional y nuevas propuestas y modelos, en un contexto internacional, de la Nueva Gerencia Pública (*NPM*). Se han puesto en marcha iniciativas que conciben la evaluación de las políticas públicas como una herramienta para la gestión y calidad de la Administración Pública. La organización de la Administración Pública adscribe las funciones contables de la gestión a Hacienda o Finanzas, quienes delegan en oficinas especializadas para la Contabilidad Pública, el Presupuesto, el Control, la Intervención y la Auditoría Interna.

Los sistemas públicos de gestión utilizan dispositivos de medida que permiten a los usuarios identificar los planes, la ejecución y los resultados



para evaluar la Administración Pública. Olías de Lima Gete (2001:33) destaca la evolución de la Nueva Gestión Pública y matiza la dualidad existente entre la gerencia pública y el presupuesto público, ya que el sistema presupuestario y el de control abarcan todos los momentos y componentes de la responsabilización en las Administraciones Públicas.

FASES DEL BUEN GOBIERNO DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

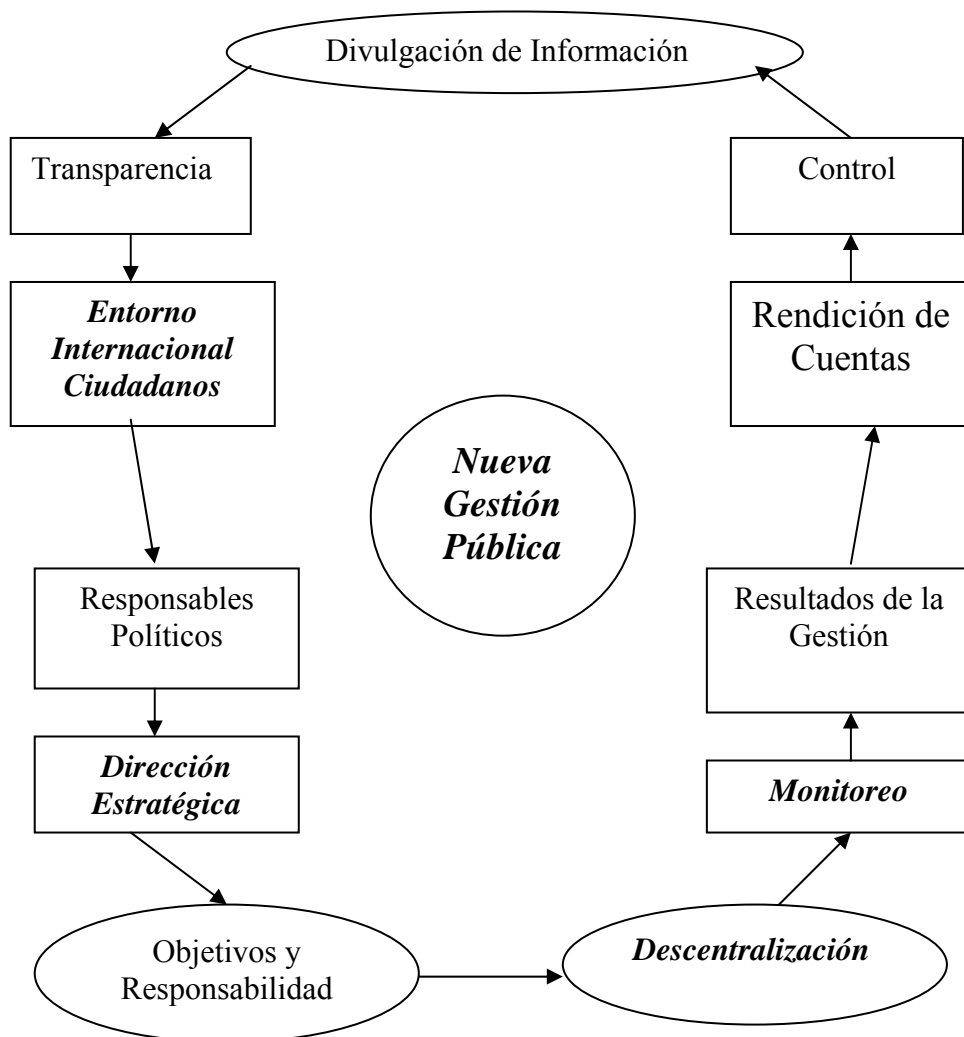


Figura 4. Elementos de la Nueva Gestión Pública

(Elaboración Propia. Fuente: Brusca Alijarde y Montesinos Julve 2006)

La NPM ya ha introducido muchas nuevas formas de pensamiento, métodos y habilidades para las organizaciones públicas. Sin embargo, el énfasis en la "gobernanza" ha traído un cambio adicional y significativo a las instituciones

de Gobierno. De hecho, Kudo (2008:117) señala que la política de gobierno electrónico ahora es habitual y ha servido no sólo para introducir nuevos métodos y habilidades para la toma de decisiones y procesos de gestión, sino también para revisar el proceso en sí de la rendición de cuentas. En la divulgación de información y la participación de muchos actores que habían sido relativamente marginados en los procesos anteriores de rendición de cuentas, orientadas por el NPM y tradicional. Debido a sus características tecnológicas, muchos proyectos de gobierno electrónico han sido aceptados fácilmente por los sistemas existentes de gestión pública, aunque esto ha revelado algunas contradicciones en las organizaciones públicas, al mantener cierta rigidez en algunas estructuras y procesos de gestión.

Las tendencias internacionales y las reformas de la gestión pública propiciada por los gobiernos responde a diversas circunstancias motivadas por las limitaciones de recursos públicos, casos de corrupción, y demanda de los ciudadanos, según lo expuesto por Kudo (2004:153). En muchos países pertenecientes a la OCDE las reformas les han llevado a modelos de administración por objetivos, descentralizada, orientada al logro de resultados, racionalización de procedimientos administrativos, innovaciones en la gestión pública e implementación del *e-management*, acciones que se han desarrollado en el entorno de esfuerzos para adoptar la Nueva Gestión Pública. En consecuencia, han pretendido recoger toda una serie de cambios formadores para una mayor transparencia informativa en las gestiones públicas.

En cuanto a la descentralización, desde el punto de vista geográfico las Administraciones ejercen las competencias que les corresponden a su territorio, así tendremos el ámbito central para la gestión pública nacional, el ámbito regional para las comunidades autónomas o estados y el ámbito local para los ayuntamientos o municipios. Cabezas de Herrera Pérez (2000:45) sitúa el caso español en una compleja descentralización que no se define ni delimita definitivamente, que permite evolucionar y desarrollar competencias y el grado de las autonomías exclusivas y concurrentes. Cada una de las Administraciones Públicas en sus distintos ámbitos territoriales tiene una estructura organizacional y un sistema de información contable propio.

El proceso descentralizador está orientado a la demanda de proximidad a las políticas de los ciudadanos tal proceso descrito por Cabezas de Herrera Pérez (2005:18) ha sido particularmente un desarrollo autonómico superior al entorno europeo, tomando cada vez una mayor cantidad de competencias, recursos económicos y de personal.

Las Autonomías y sus entidades han adoptado de forma mimética la estructura del Gobierno y la Administración Central, de manera que en su mayoría tienen el mismo entramado institucional. Asimismo la normativa y competencias de las CCAA les dan una importante homogeneidad aún en proceso acompañado de dinamismo y constante evolución por constantes procesos de transferencias y participación administrativa descentralizadas



(Cabezas de Herrera Pérez 2003:30). La Administración Pública y sus gestores han tomado nuevas formulas y figuras de gestión de servicios compartidos haciendo mas complejo el límite de lo público y lo privado.

En ese orden de ideas, Reginato (2010:579) señala que en el sector descentralizado las relaciones de la *Accountability* han sido desarrolladas en un número significativo de países europeos y de la OCDE acorde con las reformas observadas en el sector público internacional. Ello ha influenciado en la información suministrada y en las herramientas del sistema de contabilidad pública, cuyos cambios han sido asimilados en el contexto de la NPM, contemplando a saber, la *Accountability*, códigos financieros de gestión profesional, información específica, herramientas contables y documentos determinados en pro de la transparencia. En el contexto español, López Díaz y Pablos Rodríguez (2000:933) destaca que los aspectos del modelo contable público concuerdan con la responsabilidad y rendición de cuentas desde una perspectiva global o internacional.

La NPM propone la incorporación total del criterio del devengo en el sistema de información de la Contabilidad Pública, para registrar en el período los ingresos y gastos que hayan sido efectivamente causados y utilizados, así lo expresan diversos autores, tales como: Mussari *et al.* (2009:720), Mellett *et al.* (2009:746), Arnaboldi, Michela y Lapsley, Irvine (2009:813). De acuerdo a Rodríguez Ariza y Luna Jiménez (2005:78) se pueden adoptar distintas modalidades de contratación permaneciendo la Entidad con la titularidad de los mismos, aún cuando esto lo regula la Ley de Contratos, hace que la estructura jurídico-organizativa del sector público sea más dinámica, cambiante, variando la naturaleza legal de los entes que lo forman en función de las circunstancias políticas y económicas. La aplicación de la Contabilidad Pública a la realidad económica requiere la delimitación y análisis del sector público, siendo éste complejo por sus extensiones territoriales y jurídicas con una tendencia clara a la descentralización además de modos de gestión directa e indirecta de los servicios públicos.

3. Entorno general de la Contabilidad Pública

Al relacionar el entorno general de las cuentas públicas con la responsabilización, merece destacar la formulación de objetivos generales del modelo contable de España orientado al paradigma de la utilidad de la información y de la rendición de cuentas, con principios de Contabilidad Pública bien definidos, los cuales están entre los mas avanzados del mundo, no obstante, tal como proponen López Díaz y Pablos Rodríguez (2000:939) debe continuar orientándose a satisfacer las necesidades de información para la rendición de cuentas y para la toma de decisiones de los usuarios.

Las cuentas públicas se caracterizan por describir las operaciones de las entidades que conforman el sector público, observándose una gran diversidad de formas jurídicas y de gestión, siendo la más significativa la

categoría centralizada, conocida en términos generales, como administraciones públicas. Cuyo rasgo fundamental es la dependencia de un marco regulador obligatorio que define el alcance y los fines de los sistemas de contabilidad pública. La rendición de cuentas requiere que se exprese a través del presupuesto el plan que en esencia permitirá prever la gestión. El documento financiero y su conjunto está acompañado de un acto de autoridad, que en términos monetarios constituye el programa político que el Gobierno presenta para su aprobación al Parlamento, dando marco desde un punto de vista general al sistema de registro de las obligaciones reconocidas y las estimaciones de gastos e ingresos.

El presupuesto público configura la manifestación cifrada, agregada y técnica de los derechos y obligaciones a liquidar en cada ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman la respectiva administración. Así concebido es un instrumento especializado, pero es principalmente un instrumento político que contiene la manifestación de los objetivos fijados por quien ejerce el gobierno (Fariña Busto 2004:34). El presupuesto público refleja de manera fidedigna las prioridades económicas y sociales del gobierno y que traduce las políticas y los compromisos gubernamentales a decisiones que determinan cómo se obtendrán los recursos y en qué serán gastados. Así es la herramienta concreta mediante la cual los gobiernos instrumentan planes de acción y programas que deben estar enfocados a las necesidades de los ciudadanos.

En una perspectiva internacional, el presupuesto es el instrumento mediante el cual el Ejecutivo plantea a los representantes de los ciudadanos la forma en que se propone cumplir con su responsabilidad en ese ejercicio, forma parte de la transparencia fiscal. El presupuesto público desde su elaboración debe revelar intenciones, consecuencias e impacto estimado de su ejecución, y al quedar claro los planes del origen y el destino de los fondos, ya contiene una transparencia intrínseca, conformando un importantísimo mecanismo de responsabilización. La Contabilidad Pública y los presupuestos en el sector público son prácticas que tienen un importante recorrido histórico y han evolucionado por adaptaciones jurídicas y la necesidad de rendición de cuentas públicas, como el caso que destacan Dodero Jordán (2008:39) o Arnal Suria y González Pueyo (2007:27) sobre la evolución de la rendición de cuentas de la contabilidad presupuestaria de las Entidades y Corporaciones Públicas Regionales y Locales.

Por otro lado, el sistema de contabilidad de los gobiernos regionales españoles es heterogéneo, diverso y no armonizado, tal como lo han expresado en sus disertaciones Benito López, Montesinos Julve y Vela Bargues (2003:89). La situación general evidencia, a pesar de algunas mejoras introducidas por algunas regiones, que los modelos de contabilidad tienen todavía una importante orientación presupuestaria. La adopción de la base en efectivo modificado y del enfoque de medición basado en recursos financieros es la práctica más extendida, aunque algunos gobiernos regionales han adaptado su modelo de informes como el gobierno central y



están introduciendo progresivamente un devengo modificado mediante el desarrollo de un sistema de contabilidad financiera. Es importante señalar que las regiones que parecen más preocupadas con la mejora de su sistema de contabilidad generalmente son las regiones que reciben una cantidad significativa de recursos de los fondos estructurales europeos, pues tienen que informar una cantidad significativa de información al Tribunal de Cuentas Europeo para fines de control. Los gobiernos regionales están más preocupados sobre el desarrollo de sus competencias y modificar su modelo de financiación, en lugar de introducir reformas contables. Ello hará complejo aplicar un consenso con las regiones a fin de mejorar el sistema de contabilidad mediante la introducción de un modelo armonizado basado en el plan contable en vigor. Ese modelo no es difícil de aplicar, al menos desde un punto de vista técnico. Su introducción ha de aplicarse, especialmente teniendo en cuenta que el proceso de descentralización administrativa que España está terminando ahora requiere información comparable a nivel microeconómico y de la gestión pública.

En sintonía con los códigos de rendición de cuentas y buenas prácticas en materia de transparencia presupuestaria dictados por la OCDE y el FMI, España ha establecido un reglamento financiero con mayor precisión en la información presupuestaria, Ruiz García (2004:148) describe la trascendencia de dicha rendición de cuentas en el marco del Tribunal de Cuentas Europeo para la Administración Pública Española, por estar exigiendo un informe anual de actividades demostrando, entre otros elementos: los resultados de las operaciones en relación con los objetivos, los riesgos asociados a cada operación, la utilización de los recursos puestos a su disposición y el funcionamiento del sistema de control interno.

Existe una amplia gama de técnicas de contabilidad que están en uso en el sector público, pero en su mayoría son indicadores de rendimiento y de la gestión de las organizaciones. Entre las técnicas en uso sólo los indicadores de gestión se considera que han creado algún interés general. Jackson y Lapsley (2003:369) señalan que hay poca experimentación ó técnicas novedosas de contabilidad en el sector público. Sin embargo, también es justo decir que ha habido tanta actividad en el desarrollo de nuevos sistemas de contabilidad del sector público en los últimos años, que los administradores financieros simplemente no han tenido el tiempo o los recursos para llevar a cabo programas de cambio experimental. Así, cuando se llevan a cabo los cambios contables, por lo general es debido a que son obligatorios por algún reglamento, estatuto o recomendación vinculante. Las organizaciones están bajo presión para mejorar su eficiencia, su proceso presupuestario y el flujo de información para los usuarios, los entes públicos reguladores y otras partes interesadas. La presión externa es un factor determinante en el proceso de difusión de información. Sin embargo, debe considerarse como un elemento de innovación experimental que se produce en los sectores públicos de gestión descentralizada, como es caso del sector sanitario, caracterizada por diversos sistemas de información y participación.

Las cuentas públicas están directamente relacionadas e implicadas en la modernización de la gestión pública y su rendición de cuentas, los estudios de Fuertes Fuertes y Vela Bargues (2003:354) desarrollan y describen un escenario de evolución y análisis de los sistemas contables públicos, basados en nuevas tecnologías, integración y adopción de medidas innovadoras. Los aspectos generales más relevantes que se advierten en el entorno general de las cuentas públicas están relacionados con la modernización de las administraciones del sector público, con una gran influencia de los avances en la rendición de información del sector empresarial y del contexto internacional de la gestión de las entidades públicas.

3.1. Principales aportaciones normativas de la Contabilidad Pública

La Contabilidad Pública como instrumento de la gestión pública que es, deberá ofrecer información adecuada y suficiente para adoptar las decisiones necesarias, en el terreno micro y en el macroeconómico. Todo ello supondrá, dentro del mundo globalizado de la realidad actual, una armonización imprescindible con las normas y las prácticas internacionales, dentro del marco regional de la UE y tomando como punto de referencia ineludible las normas internacionales, constantemente actualizadas del *IASB* y de la *IFAC* (Consejo de la Federación Internacional de Contadores).

La *IFAC* por medio de su comité del Sector Público ha considerado la gran diversidad de prácticas contables de los gobiernos y otras entidades del sector público para la presentación de su información en materia financiera, contable y auditoría, emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público –NICSP (Manual en español en el 2005 y actualizándose anualmente las *IPSAS* (2011, en inglés: *International Public Sector Accounting Statements*). Ante la dinámica normativa, Martínez González (2005:85) destaca el rol del Comité de Sector Público de la *IFAC* que ha normalizado la información financiera al emitir las NICSP (*IPSAS*) para mejorar la calidad y la comparabilidad de las cuentas públicas presentadas por las entidades públicas de los diversos países.

Algunos países han defendido sus soberanías nacionales y no se ha logrado la armonización de la contabilidad, por tanto, sigue en proceso. Es destacable el avance en el ámbito de la información financiera pública de la macro-contabilidad, en particular la contabilidad nacional como es el caso de la UE y el sistema de cuentas nacionales y regionales basado en la SEC-95. La tendencia de los entes internacionales es promover la adopción de sistemas orientados a la simplificación y estandarización de la información contable y de gestión pública de manera crítica, que permita fomentar, mantener la credibilidad y desarrollar la transparencia en los procedimientos y transacciones económicas – financieras (Chan 2007:155).



La Comparabilidad es, sin duda, uno de los requisitos de cualquier sistema de contabilidad. Por lo tanto, tal como han expresado Jorge, Carvalho y Fernandes (2007:443), es necesario crear una estructura conceptual para la contabilidad gubernamental en cada país particularmente el sector público descentralizado, que podría incluir la adopción de las NICSP, es decir, seguir el camino de la armonización internacional. También es necesario ir más allá con el desarrollo del sistema de contabilidad de costos, así como con la aplicación de las cuentas consolidadas entre diferentes órganos gubernamentales y ámbitos de gestión pública.

El hábito administrativo explica cómo la percepción de la rendición de cuentas y la cultura organizacional conforman las prácticas de Contabilidad Pública, tanto por la repetición de prácticas ya existentes como por el desarrollo de otros procedimientos nuevos. Según Goddard (2004:576), esto es un contraste en la gestión institucional puesto que los enfoques teóricos sugieren que las prácticas de contabilidades asimétricas y novedosas se están desarrollando en el sector público. Los dos enfoques pueden conciliarse por la profundidad del análisis que se toma de cada enfoque. En un nivel superficial parece que se están adoptando prácticas contables repetitivas similares, pero a un nivel más profundo es claro que la conformación de estas prácticas es diferenciada por su utilidad y alcance.

Lo expuesto por López Díaz y Pablos Rodríguez (2000:941) con relación al enfoque de responsabilidad y rendición de cuentas, las declaraciones y pronunciamientos internacionales y americanos coinciden en señalar que la información financiera juega un papel fundamental para satisfacer la obligación del gobierno de ser públicamente responsable, es necesario regular los aspectos relacionados con el contenido, la extensión y las formas de la información contable relacionada con el compromiso de los gestores públicos, la clave es orientar la información financiera de los entes públicos a la rendición de cuentas y así interpretar correctamente el concepto de responsabilidad pública como objetivo central de los usuarios.

Brusca Alijarde y Montesinos Julve (2006:9) presentan una recopilación del proceso y expectativas de armonización de la contabilidad pública internacionales, destacando que los sistemas contables muestran un panorama poco homogéneo, siendo la diversidad contable una de las notas características en el ámbito internacional, requiriéndose la conjunción que ha emprendido la *IFAC* con la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

Asimismo, Montesinos Julve (2004:169) muestra la diversidad en los sistemas contables y presupuestarios de los Países Europeos, cuyos procesos de armonización tienen gran relevancia a consecuencia de la globalización, relaciones económicas y apertura internacional con una gran evolución. Cada vez más las instituciones públicas internacionales van optando por las normas internacionales de contabilidad pública (*IPSAS*), acordes con los pronunciamientos del *IASB*, como es el caso de la OCDE, la

OTAN y la propia Comisión Europea. La Asamblea General de las Naciones Unidas ha aprobado recientemente un programa de reforma de la administración financiera el cual propone la adopción de las NICPS (*IPSAS*) por la ONU, como fomento de la transparencia, por ello está divulgando y promoviendo esta adopción en todos los países.

El horizonte internacional de la rendición de cuentas públicas presenta importantes tendencias en la consolidación de cuentas del sector público, Rodríguez Ariza y Luna Jiménez (2005:85) señala las propuestas y posiciones de algunos organismos internacionales como el *GASB* (*Governmental Accounting Standards Board*) que propone una visión general de la entidad informante basada en el alcance de su responsabilización y sus componentes y separadamente la información de los organismos dependientes. De la misma forma, el Instituto Canadiense de Contabilidad – *CICA* propone una integración global basada en un método modificado de contabilización para la consolidación de cuentas y destaca a la OEC de expertos contables de Francia como la más minuciosa en ocuparse de armonizar un plan contable de consolidación contable que sea aplicable al conjunto de entidades, tomando en cuenta la importancia relativa y homogeneidad en los criterios de valoración.

La responsabilidad viene a ser un elemento de la rendición de cuentas. En ese sentido, tal como lo resalta Navas Vásquez (2005:26), se integraría como un ingrediente más del régimen legal de la Contabilidad Pública, uno de sus principales funciones, como es sabido, es el de rendir cuentas de la gestión pública realizada. El panorama actual de la contabilidad pública y la situación española en su entorno internacional está en pleno desarrollo y búsqueda de armonización, Montesinos Julve (2003:183) manifiesta que la contabilidad pública forma parte del marco conceptual general de la contabilidad, con lo que deberá evolucionar de conformidad con la dinámica evolutiva de dicho marco.

La normalización contable conduce a que las cuentas anuales de las entidades públicas y, en su caso, de los respectivos ámbitos, formuladas con arreglo a principios contables, sean comparables, con este requisito entendido internacionalmente, la información contable de cada país rompe fronteras y salva obstáculos que hoy no tienen razón de ser, contribuyendo de modo importante al desarrollo económico de los pueblos.

Es notoria la dinámica de desarrollo del marco legal de las Finanzas en el Sector Público, por la reciente aprobación del Plan General de Contabilidad Pública según Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, y publicación de leyes y disposiciones para el sistema presupuestario, contable y de administración pública, lo cual ha permitido modernizar, desarrollar y modificar los sistemas anteriores, sin embargo, su implementación suele requerir aclarar interpretaciones, particularidades, consultas y normativas complementarias para permitir la ejecución efectiva del ánimo de dichas disposiciones.



Es así que la publicación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública ha sido basado en normas contables internacionales del Sector Público (NICSP), culmina el proceso de reforma contable realizada en España a través de Ley 16/2007, de 4 de julio, que desembocó en la publicación del nuevo Plan General de Contabilidad 2007 para el sector empresarial. Publicaciones de autores como Carrasco Díaz (2011), Guzmán Raja *et al* (2010) explican que el nuevo Plan General de Contabilidad Pública tiene carácter de plan contable marco para todas las administraciones públicas y será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal a partir del 1 de enero de 2011.

DIRECTRICES DE ACTUALIDAD DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

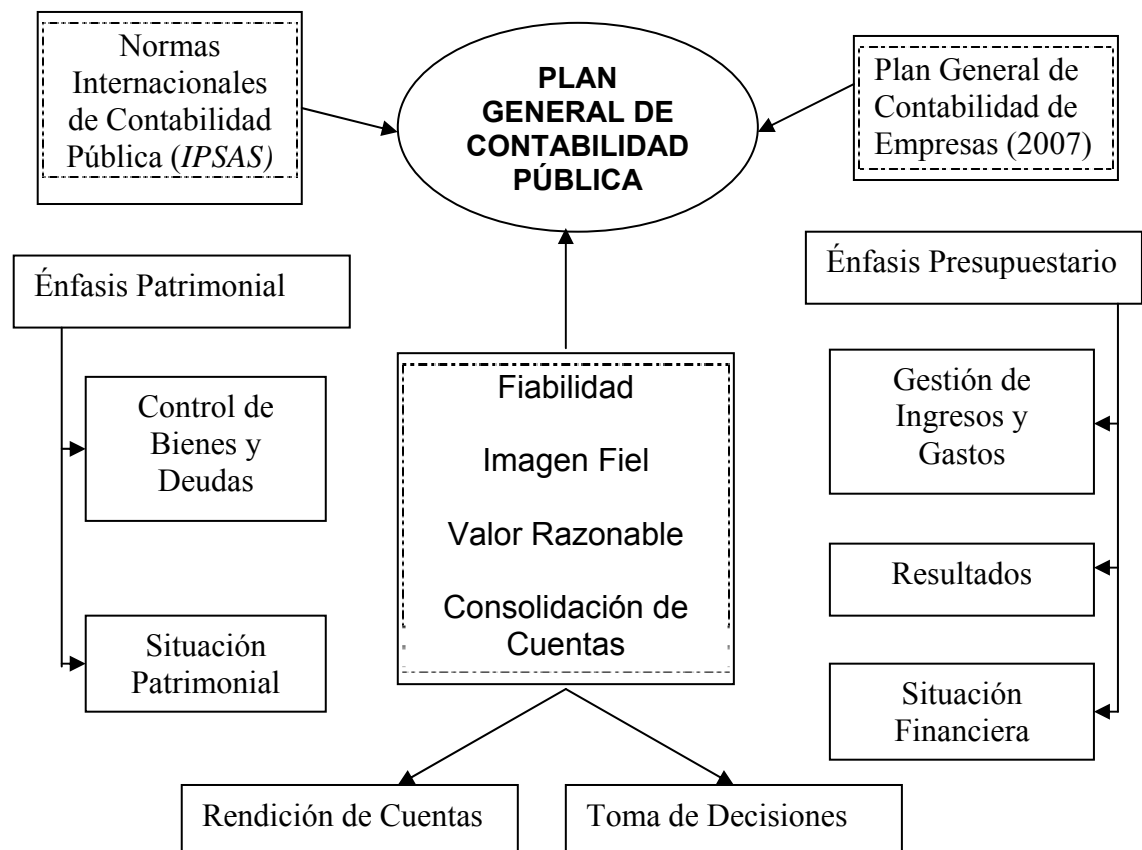


Figura 5. Directrices de actualidad de la Contabilidad Pública

(Elaboración Propia)

Los objetivos del nuevo Plan son la homogeneización de los criterios contables aplicados por las distintas administraciones públicas, la armonización de estos principios con los utilizados por las empresas

privadas, así como su actualización con los cambios en las normas contables internacionales. Nicolás Bravo (2008:234) señala que la IGAE gestionó la formulación y publicación del nuevo PGCP (actualmente en vigor), en función del nuevo Plan General de Contabilidad, que es el texto legal vigente que regula la contabilidad de las empresas en España. Aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, para adaptarse a la normativa contable europea y disponer de un texto contable flexible y abierto, así lo destacan numerosos autores como González García y Ros Amorós (2008:9), Montesinos Julve (2008:63) entre otros.

Tal como puede apreciarse en la Figura 5, la Contabilidad Pública en la actualidad debe conjugar directrices que provienen de las normas internacionales, del Plan de Cuentas del sector empresarial, la fiabilidad de las cuentas, la imagen fiel, el valor razonable de activos y pasivos, hasta la consolidación de cuentas en los casos que se requiera. Además de mantener y garantizar los énfasis presupuestario y patrimonial de la situación de las cuentas de la entidad pública para la revelación contable suficiente de la gestión ejecutada.

Los sistemas de información contable del sector oficial se configuran como un régimen de información pública económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto rendir cuentas y mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades públicas integrantes del sector.

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) se concibe como un Plan marco aplicable a aquellos entes pertenecientes al sector público que desarrollan su actividad en un entorno con características propias por sus aspectos económico y jurídico, desde su versión de 1994 y la publicada en 2010. En el aspecto económico la actividad debe consistir en la producción de servicios destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad, la realización de operaciones de redistribución, que la actividad que se desarrolle no persigue lucro alguno y que los medios de que se dispone para llevar a cabo la actividad son de titularidad pública. Este conjunto de características constituyen el entorno propio de la Contabilidad Pública y, por tanto, todo ente al que afecten todas o alguna de esas características debe desarrollar su contabilidad mediante aplicación del PGCP, salvo que alguna disposición legal le obligue, a pesar del entorno al que pertenece, a aplicar el Plan General de Contabilidad para Empresas.

Teniendo en cuenta la configuración actual del sector público español, son sujetos de Contabilidad Pública y, por tanto, susceptibles de aplicación del PGCP, directamente o por adaptación, entre otros, los siguientes entes:

- En el sector público estatal: Los Órganos Constitucionales, la Administración General, los organismos autónomos, las entidades



públicas, las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

- En el sector público autonómico: La Administración General, los organismos autónomos, las entidades públicas con estatuto jurídico especial, las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- En el sector público local: La propia entidad local y sus organismos autónomos.

Puede considerarse que no es obligatorio el PGCP, para el sector público autonómico, las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. Ello es así porque cada Comunidad Autónoma tiene competencias para regular su propia normativa económico-financiera que incluye, entre otros muchos aspectos, el régimen de contabilidad aplicable a la misma. No obstante, Nicolás Bravo (2010:29) destaca que luego de la aplicación en el ámbito estatal, en el SPA se irán produciendo en forma paulatina, las normas propias de las CCAA, debe enfatizarse que del PGCP anterior se habían aprobado posterior a 1994 las respectivas adaptaciones de sus propios planes de cuenta, para cumplir con la homogeneidad en la Contabilidad Pública. Será necesario que se aprueben nuevos planes de Cuentas en función del PGCP aprobado y publicado en 2010.

Casado Robledo (2004:151) señala que la legislación española base para la Contabilidad Pública está desarrollada en el Título V que se refiere a la Contabilidad del Sector Público Estatal de la LGP 47/2003. Desde los artículos 119 al 136, se configura una red de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad desarrollada por las entidades integrantes del mismo. Contiene: normas generales, las competencias en materia contable, información contable y rendición de cuentas.

Como novedad el texto vigente hace referencia expresa a la finalidad de la contabilidad del sector público estatal de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones.

La LGP 47/2003 da marco al Sistema de Contabilidad Pública y desarrolla a partir del artículo 137, la obligación de rendir cuentas. Las entidades integrantes del sector público estatal rendirán al Organismo de Control Externo, por conducto de la Intervención General, la información contable regulada. En cumplimiento de su obligación de rendir cuentas, los cuentadantes deberán remitir sus cuentas anuales aprobadas a la Intervención General, acompañadas del informe de auditoría que corresponda, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del

ejercicio económico. La Intervención remitirá al OCEX la documentación indicada en el plazo de un mes desde que la hubiera recibido.

Según López López (2000:85), si se presenta la entrega de cuentas es suficiente como rendición de cuentas, surgirán consecuencias por la falta de entrega o la no-rendición de cuentas. Sin embargo, la no-presentación de la rendición de cuentas no encaja en los supuestos de responsabilidad contable, ni civil, ni disciplinaria, por lo tanto, procede aplicar las multas previstas, indagar en profundidad para buscar las causas de tan grave incumplimiento y los supuestos de infracción contable. Por último, debe darse paso a la vía penal, puesto que los Organismos de Control tendrán la mínima intervención penal.

En cuanto a la situación y reforma de la contabilidad pública en España, vista desde una perspectiva autonómica, Montesinos Julve (2002:34-50) destaca que se encuentra en una etapa de comparabilidad internacional e influencia de la contabilidad nacional. Las CCAA tienen capacidad normativa en materia de contabilidad pública, generando diferencias entre los sistemas contables implantados, no obstante, han mejorado y evolucionado desde el PGCP de 1994, nuevamente tendrán que acometer los procesos de adaptación por el reciente PGCP del 2010. Entre las principales énfasis está la incorporación de elementos del devengo, como destacan autores como: Pina Martínez *et al.* (2009:765), Mussari *et al.* (2009:719), con el propósito de ir facilitando el análisis, la comparabilidad de la información y adicionalmente, de acuerdo al principio de entidad se han creado expectativas de agregación o consolidación de datos micro-económicos.

El proceso de consolidación de cuentas anuales produce información financiera adicional de mayor amplitud para la visión de los usuarios de la misma, por lo tanto, genera transparencia informativa en la rendición de cuentas públicas, ya que puede perfectamente aplicarse a la información financiera de la gestión de entidades del sector público, tal como señalan Montesinos Julve (2008:64), Benito López (1996:686), Rodríguez Ariza y Luna Jiménez (2005:89) es oportuno conformar una norma de consolidación de cuentas para que las entidades que se administran como un grupo en el logro de sus objetivos, producto de la descentralización territorial y funcional y organismos de naturaleza heterogénea, presenten unos estados contables públicos consolidados con visión unitaria del conjunto de la entidad pública. Por tanto, estaría adaptado a la normativa comunitaria europea y se podrá expresar que las cuentas consolidadas presentan el patrimonio, la situación financiera y los resultados de las entidades incluidas en la consolidación, como si se tratara de una sola entidad pública.

En concordancia con los criterios establecidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en el BOICAC 66 sobre determinadas cuestiones acerca de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas de los grupos “horizontales, o de “coordinación” que resulta de la nueva definición de grupo producto de la reforma del Código de



Comercio, para la consolidación de cuentas de las empresas en España. De igual modo, Santos Peñalver y Alonso Carrillo (2008:32) destacan los cambios que supone la reforma contable en la preparación y presentación de estados consolidados, a través del estudio de la situación normativa actual.

La rendición de cuentas consolidadas se refuerza con las líneas para la innovación de la Contabilidad Pública en España que sugiere Nicolás Bravo (2008:239) para obtener información auditada de la realidad patrimonial y de la verdadera dimensión de una entidad pública, es preciso que las entidades del sector público presenten cuentas anuales consolidadas, ya que, dependiendo de como se estructure una determinada entidad pública autonómica, más o menos descentralizada, las cuentas anuales individuales no podrán representar la imagen real de la situación patrimonial de esa entidad, impidiendo que se puedan efectuar comparaciones con otras entidades similares.

López Díaz (2000:952) presenta de forma paradójica la razón principal para consolidar en el sector público puesto que es un fenómeno contrario, en cierto modo, al que motivó la aplicación de la técnica de consolidación en el ámbito privado, pues allí se trataba de dar respuesta a la problemática derivada de las agrupaciones empresariales, en el campo público se trata de afrontar contablemente las carencias informativas producidas por las desagregación de la gestión pública.

En tal sentido, los objetivos a perseguir con la consolidación son mejorar tanto la forma como el contenido de la información contable pública, de modo que se potencie la rendición de cuentas por parte de la entidad gubernamental y sea también útil como apoyo al proceso de toma de decisiones por parte de todos los grupos de usuarios. De acuerdo con lo anterior, la consolidación facilita una visión global de los servicios prestados, con independencia de la forma de gestión utilizada, facilitando la comparación entre Administraciones similares y el análisis de la evolución en el tiempo de los servicios prestados por una determinada Administración.

Si con la formación y rendición de las cuentas generales se pretende disponer de unos estados financieros que reflejen la verdadera dimensión de cada Administración Pública considerada en su conjunto, es imprescindible que dichas cuentas se elaboren mediante la consolidación de las cuentas anuales individuales. Pina Martínez y Torres Pradas (2000:23) señalan que la rendición de cuentas resultará más adecuada si se facilita la información consolidada que proporcione una visión más completa de la situación financiera y económica de la entidad globalmente considerada.

El Sector Público y sus organizaciones constituyen un ámbito complejo y muy amplio, con una gran diversidad de actividades que en él se realizan y una gran variedad de entes que lo conforman, Fernández Rodríguez (2002:563) destaca la importancia de llevar a cabo un proceso de armonización y normalización en Administración Pública tendiente a la

consolidación de las cuentas públicas, pese a la dificultad que implica por su misma configuración multidimensional. El ámbito subjetivo tiene niveles de intensidad, según Cortell Giner (2000:59) puede aplicarse de manera estricta o extendida, lo cual repercutirá en los controles, alcance de la auditoría e información financiera resultante. Los sistemas contables de las Administraciones Públicas han evolucionado a nivel internacional y en los diversos países, propiciándose la modernización y normalización de los sistemas contables públicos en la mayor parte de los países, con las respectivas diferencias de la realidad política, económica y social de cada uno. Pina Martínez y Torres Pradas (2004:9) destaca la consolidación como uno de los pasos del proceso de modernización de la Contabilidad Pública.

La modernización de los sistemas contables públicos ha tenido su reflejo en la consolidación de estados financieros, en tal sentido, Brusca Alijarde y Montesinos Julve (2006:29) en un estudio elaborado destacan que el 40% de las entidades estudiadas en Europa elaboran estados financieros consolidados de la entidad principal y las controladas o dependientes, mientras que el 60% no tienen en cuenta las entidades controladas. En el caso del sector público español la consolidación de cuentas no contempla en todos los casos a la contabilidad financiera y generalmente se limita principalmente a una consolidación presupuestaria, no obstante, Gómez Ciria (1997:52) considera que para la imagen fiel deben consolidarse las cuentas y definir los criterios del perímetro de consolidación.

Fuertes Fuertes (2001:371) señala que al considerar los países que conforman la OCDE se observa un desarrollo en importantes procesos de descentralización que en conjunción con la uniformidad de la contabilidad central de las agencias gubernamentales, se observa una homogeneidad alcanzada en el gobierno central que permite avances en la consolidación contable.

Las NICSP (*IPSAS*) de la IFAC (2005:183), presentan enunciados que explican el proceso de consolidación de cuentas públicas: La NICSP-3 se refiere a las opciones de plena integración, integración parcial, no-integración y una combinación. La NICSP-6 fija el concepto de grupo en el sector público para emitir información financiera, dependiendo del control. La NICSP-7 explica la entidad vinculada como aquella en la que el gobierno principal tiene una influencia significativa. La NICSP-8, establece cómo se deben integrar en los estados consolidados las entidades multigrupo ó asociaciones en participación de cuentas públicas.

Debe resaltarse que algunos autores como Montesinos Julve (2008:62) diferencian la entidad contable de la entidad informativa en el aspecto fundamental de la responsabilidad que para la rendición de cuentas públicas tiene el proceso de agregación de información de un conjunto de entidades contables que constituyen una unidad económica. Benito López y Bastida Albadalejo (2007:356), el concepto de Entidad Informativa (EI), es un término anglosajón (*Reporting Entity*), que puede definirse como aquella



entidad respecto de la cual es razonable esperar que existan usuarios de sus estados financieros que precisen información a los efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones.

Santos Peñalver (1999:43) afirma que las funciones de gestión de la consolidación contable pública mejoran y facilitan los procesos de rendición de cuentas, control e información, llegando a significar que la consolidación no solo estriba en aspectos financieros sino que también permitirá un mejor conocimiento económico de la actividad, al poder evaluar el conjunto de activos de los que ha dispuesto la Administración para llevar a cabo el nivel de servicios prestados en comparación con el flujo de recursos utilizados.

La contabilidad de las administraciones públicas descentralizadas en las regiones de España reproduce la tendencia de las organizaciones nacionales, presentando una Administración que dirige los recursos y gestiona programas directa e indirectamente, delegando en otras entidades públicas que dependen de ella las actividades y objetivos de la Comunidad Autónoma. Las formas varían dependiendo de la dimensión geográfica, de recursos, demográfica e histórica. Los principales sujetos a nivel autonómico son la Administración General, los Entes Públicos, los Organismos Públicos, las Empresas Públicas (Sociedades Mercantiles), Fundaciones Públicas u otras entidades públicas de las autonomías.

La necesidad de elaborar cuentas consolidadas en el sector público, como lo destaca Nicolás Bravo (2006:26), puede sustentarse de acuerdo con el principio presupuestario de universalidad. A partir de ello el presupuesto que se elabora y aprueba por el Estado, por cada Comunidad Autónoma o Corporación Local debe contener todos los ingresos y gastos de las entidades que se integran en cada una de dichas Administraciones.

El principio de universalidad tiene una gran trascendencia, si se quiere tener un conocimiento adecuado de la verdadera dimensión de cada una de las Administraciones, teniendo en cuenta la tendencia a la descentralización de la prestación de servicios públicos y desarrollo de otras actividades económicas que se ha producido en las últimas décadas, mediante la creación de entidades autónomas de tipo administrativo o empresarial. La aplicación de la consolidación presupuestaria en su formulación fundamentada por el principio de universalidad del presupuesto público es una puerta para la consolidación en la rendición de cuentas.

El Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, hace mas coherente la relación entre el PGC y las NIC-NIIF en materia de consolidación. Millán Aguilar (2010:129) señala que se echa en falta en ciertos tratamientos complejos un mayor detalle de la norma

individual (el PGC) para que, aprovechando su reforma, se haya expuesto con más claridad el reflejo en los estados contables individuales de ciertas operaciones de participación en el patrimonio, de tal forma que el ajuste o eliminación de consolidación sea más claro y preciso. Esta nueva norma que cierra por el momento la reforma contable española, generada por el dinamismo de las NIC-NIIF, motivará posteriores adaptaciones al PGCP coherentes con las NICSP actualizadas anualmente por la IFAC (2011:1), afectando las finanzas y el presupuesto público.

3.2. El presupuesto: Gestión y estabilidad presupuestaria del sector público

El FMI presenta estándares en el Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal actualizado en 2001, con cuatro principios básicos: claridad de roles y responsabilidades, disponibilidad pública de información, adecuadas prácticas presupuestarias y garantías de integridad en la información. Por su parte, la OCDE diseñó una versión presupuestaria y señala la información financiera y no financiera que deben contener los estados financieros de las entidades públicas y puntualiza las prácticas a tener en cuenta para asegurar la calidad e integridad de los informes.

Benito López y Bastida Albaladejo (2006:2) hacen una propuesta vinculada a un índice de transparencia presupuestaria, basándose en el desarrollo de estándares internacionales de transparencia fiscal provenientes del FMI y la OCDE. El progreso y sistematización de códigos y modelos que reflejen buenas prácticas en materia presupuestaria, fundamentalmente hacia el logro de procesos con resultados de carácter claro, comparable y accesible al público.

La legislación española fundamental para el sistema presupuestario está contemplada en la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, denominada Ley General Presupuestaria (LGP). En su título I establece la organización del sector público y la Hacienda Pública. El título II se dedica a los Presupuestos Generales del Estado y dentro de este en el último capítulo se dedica a la gestión presupuestaria.

Los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal. Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o a la que resulte de las modificaciones aprobadas conforme a la LGP. En el presupuesto del Estado los créditos se especificarán a nivel de concepto, salvo los créditos destinados a gastos de personal y los gastos corrientes en bienes y servicios, que se especificarán a nivel de artículo y las inversiones reales a nivel de capítulo.



Es permitido a los gestores de la Administración Pública efectuar modificaciones presupuestarias durante la ejecución de las actividades, con créditos adicionales o reasignaciones. Tal como reseña López Casasnovas (2003:43), la mayoría de los países han introducido medidas para flexibilizar las decisiones en cuanto al presupuesto asignado, lo cual permite reasignar de los renglones que tienen disponibilidad hacia aquellos programas y proyectos que se consideren prioritarios.

La Ley General Presupuestaria (LGP) establece los principios para la gestión del presupuesto público, indicando que los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa. La LGP 47/2003 es totalmente aplicable a las Comunidades Autónomas, no obstante los Parlamentos autonómicos tienen la competencia de aprobar anualmente los proyectos de presupuesto para el Sector Público Autonómico, satisfaciendo los lineamientos generales para la eficiencia de la gestión presupuestaria.

El Presupuesto Público constituye el régimen administrativo más común para las cuentas, desde una visión internacional, para la planificación, regulación y gestión en el sector público, como sistema contiene vastos componentes de procesos secuenciales que conforman las etapas del ciclo presupuestario. La concepción moderna del presupuesto público está sustentada en el carácter de integridad de la técnica financiera, ya que el presupuesto no sólo es concebido como una expresión financiera del plan de gobierno, sino como un instrumento del sistema de planificación, que debe reflejar una política presupuestaria única.

Las fases del ciclo presupuestario del sistema administrativo se pueden separar en la formulación, aprobación, ejecución y evaluación, en su mayoría las teorías y diversos autores que analizan la materia presupuestaria describen las etapas como un ciclo factible de retro-alimentación de un año a otro y que se caracteriza por la regulación en todas las fases al diseñar, sancionar, autorizar y controlar.

Se le debe dar un enfoque de integridad los momentos del proceso presupuestario, para Pascual García (2003:82) la incidencia en la función del control de las exigencias de estabilidad presupuestaria en las distintas fases requiere redimensionar la función de los órganos de control, los cuales deben velar por que se apliquen los mecanismos legales para mantener la estabilidad y finalidad presupuestaria, surge entonces la necesidad de que todas las etapas del presupuesto público sean concebidas como aspectos igualmente importantes del sistema de información presupuestario y, por lo tanto, estén debidamente coordinados y controlados.

La rendición de cuentas puede aplicarse en los diferentes momentos del ciclo presupuestario (Véase la Figura 6), puesto que desde su primera etapa

de formulación es necesario que se conozcan los planes, programas y estimaciones financieras aprobadas en el presupuesto del ejercicio, durante la ejecución debe comunicarse el grado de cumplimiento de la gestión y finalmente para el control posterior y evaluación se requiere la divulgación de la información asociada a los resultados y a las cuentas públicas correspondientes.

RENDICIÓN DE CUENTAS Y CICLO PRESUPUESTARIO

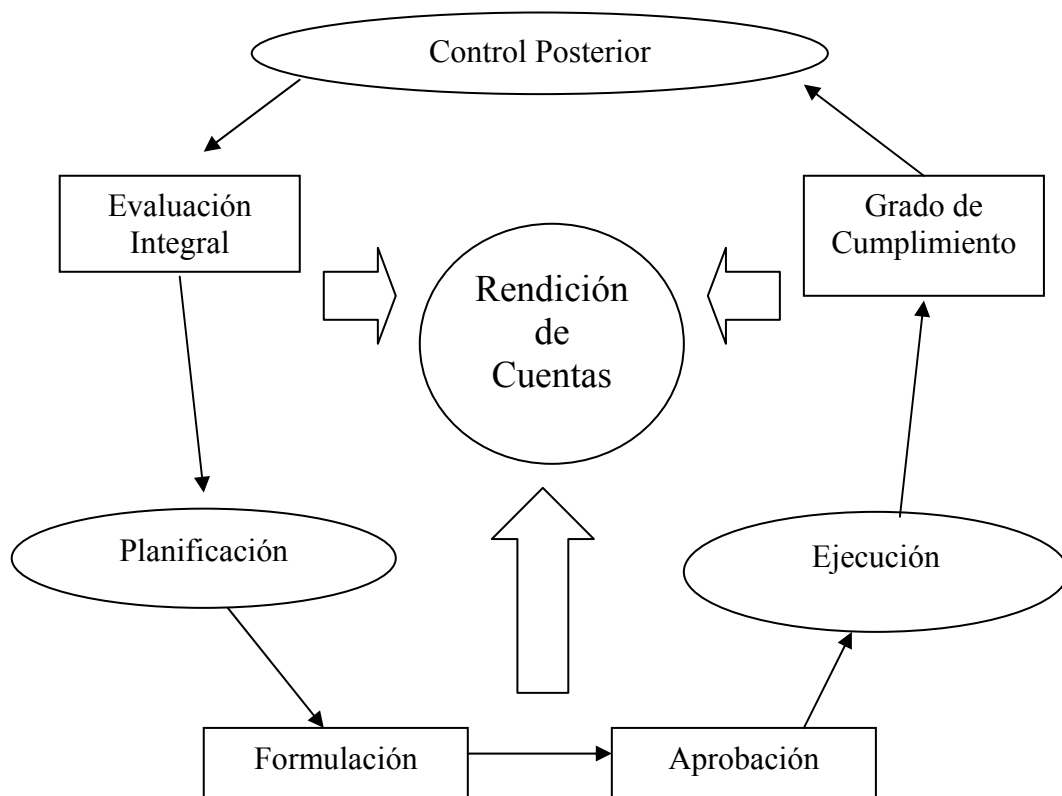


Figura 6. Momentos de rendición de cuentas del Ciclo Presupuestario

(Elaboración Propia.)

La estabilidad presupuestaria debe aplicarse en todos los momentos del ciclo presupuestario, previamente en su diseño, en su ejecución y posterior control. Barea Tejeiro (2004:21) describe la importancia de la transparencia en las fases presupuestarias identificándolas con la elaboración, ejecución y evaluación de las políticas públicas, destacando el control de la gestión económica financiera, como un control efectuado por la propia administración orientado a la eficiencia interna de la gestión.



En escenarios determinados por limitaciones económicas y financieras, adquiere mayor relevancia y prioridad la estabilidad presupuestaria y la eficiencia en el uso de los recursos. En tal sentido, Maluquer I Amorós y Tarrach I Colls (2006:10) afirman que los gobiernos han ido introduciendo cambios en la gestión y en la presupuestación para mejorar el proceso de asignación de recursos entre diferentes opciones, para mejorar la eficiencia (obtener el máximo producto con los recursos disponibles), para mejorar la transparencia y el rendimiento de cuentas y para ahorrar recursos.

En la actualidad la estabilidad presupuestaria es un asunto de obligatoria consideración para el sector público, por las consecuencias del déficit y el impacto del endeudamiento a corto y largo plazo, aun cuando, en su origen el presupuesto del sector público era concebido principalmente como un instrumento de control del gasto público. Un control orientado básicamente a las acciones de los políticos con el fin de evitar comportamientos de corrupción y para establecer límites a los recursos que se ponían a su disposición. Por ello, durante mucho tiempo, el aspecto legal y contable del presupuesto ha predominado por encima de la vertiente de resultados.

En el contexto de las reformas y evolución de la administración pública, han sido determinantes las exigencias de estabilidad presupuestaria para mantener niveles razonables de déficit presupuestario y deuda pública. En tal sentido, Prado Lorenzo, Martín Jimenez y García Sánchez (2009:69), demuestran que el proceso de corporatización que ha experimentado la administración pública española en los últimos años no está justificado estadísticamente en ningún caso por la búsqueda de la mejora en la gestión pública. Su causa parece estar más vinculada, al menos a nivel autonómico, por el intento de los dirigentes políticos de eludir las limitaciones al endeudamiento de las administraciones públicas establecidas por la Unión Europea, buscando la obtención de recursos financieros adicionales y beneficios políticos oportunistas.

La transparencia presupuestaria es un concepto genérico estudiado por algunos autores como Bellod Redondo (2008:103) que hace referencia a la posibilidad de conocer, por medio del ciclo presupuestario aprobado por el poder legislativo, las verdaderas intenciones de política fiscal del gobierno. A dicha transparencia presupuestaria se le atribuyen entre otras virtudes el facilitar los procesos de ajuste presupuestario y evitar episodios de contabilidad creativa y, en consecuencia, es una característica deseable del proceso de elaboración presupuestaria. También se deben considerar en la responsabilización la aplicación de las normas técnicas particulares, informes y las órdenes publicadas para la elaboración de instrucciones y cuentas públicas. Los instrumentos más frecuentes para reconocer y estudiar la Administración Pública son el presupuesto público y el sistema de control, de allí la necesidad de continuar con la delimitación del alcance del control en el sector público.

Con la finalidad de avanzar en el objetivo de la transparencia que debe presidir la elaboración y la presentación de la información que la IGAE suministra en términos de Contabilidad nacional, Pérez Pérez (2005a:121) destaca que se han estado desarrollando los Manuales en los que se recogen los criterios a seguir en la elaboración de las Cuentas Nacionales, con la finalidad de que las entidades que tienen que aportar la información conozcan claramente dichos criterios. En concreto, se están elaborando manuales de contabilidad nacional a objeto de difundir la metodología del SEC-95 y los principales aspectos de su aplicación en el ámbito descentralizado local y las Comunidades Autónomas, con las mejoras o aclaraciones propuestas por las unidades a las que va dirigido para así facilitar su comprensión, transparencia y posterior verificación.

El criterio del devengo en la elaboración de los presupuestos públicos es uno de los factores económicos que de acuerdo a la propuesta de diversos autores como Montesinos Julve (1996:61-73) y Martí López (2004:88), permitirá facilitar la obtención de información económica de las entidades públicas, la toma de decisiones y la rendición de cuentas, ya que el devengo atiende a la corriente real de bienes y servicios, que implica el reconocimiento de activos, pasivos, y el efecto que produce la variación de los mismos en el patrimonio neto-, ingresos y gastos, con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria o financiera.

En un contexto internacional, adicionalmente a la aplicación del devengo completo en los presupuestos públicos para la gestión, se está tomando como ejemplo el presupuesto por resultados que aplica la Comisión Europea, Escudero Bustamante (2008: 329) visualiza el alcance de esta técnica para una mayor claridad y transparencia en referencia a la responsabilidad y decisión sobre la asignación de recursos a políticas específicas. La estructura consiste en clasificar los gastos por su propósito e identificar las actividades que cada Dirección General dedica en su presupuesto, luego si subdividirlos por su naturaleza, permitiendo así una evaluación sistemática de los costes reales de cada política en relación con los resultados obtenidos y los beneficios que estos conlleven para la sociedad.

En general puede decirse que donde se ha adoptado un estilo de gestión centrada en los resultados es más fácil lograr el presupuesto por devengo e introducirlo en un futuro próximo. Cortes (2006:25) señala que para ello es necesaria la existencia de controles adecuados, métodos de contabilidad pública y una democracia consolidada con una economía estable. Resulta útil si ya se ha realizado la contabilidad general, por lo que los principales conceptos ya son entendidos por los usuarios de la información. Sin embargo, como ya hemos visto, la mayoría de los países que ha adoptado o adoptará el presupuesto por el devengo ha llevado a cabo reformas conjuntas de sus sistemas de presupuesto y contabilidad pública. La introducción previa del devengo en la contabilidad no es pues un requisito estricto.



La cultura organizacional del sector público y en particular de las administraciones autonómicas está arraigada en un entorno de gestión presupuestaria y jurídica estricta, visible en las disposiciones legales y reglamentarias, en fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración y cualquier otra actuación de los sujetos que componen el sector público que afecte a los gastos públicos, deben valorar sus efectos, y supeditarse de forma estricta a las disponibilidades presupuestarias y a los límites de los escenarios de estabilidad presupuestaria plurianuales. La eficacia de la transparencia se mide en clave de información económica, de tal modo que su aplicación exige la rendición clara y veraz de las cuentas públicas, de manera que su análisis permita conocer las implicaciones del sector público en los agregados macroeconómicos, de allí su vinculación con la estabilidad presupuestaria.

La programación presupuestaria se regirá por los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. Fernández Jiménez (2005:48) señala que con la integración en la Unión Económica y Monetaria se otorga un papel primordial a la política presupuestaria como instrumento para asegurar la compatibilidad del equilibrio macroeconómico con la política monetaria única fijada por el Banco Central Europeo, de ahí la promulgación de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y su Texto Refundido según Real Decreto 2/2007 del 28 de diciembre.

En el nuevo régimen se está perdiendo la unidad que ha caracterizado al ordenamiento presupuestario hasta fechas recientes. La configuración de sus instituciones cardinales (Presupuesto, Contabilidad, Tesoro Público, Estabilidad presupuestaria y Control interno) es ambivalente, de manera que presentan una modalidad rígida, aplicable a las entidades que forman parte de la Hacienda Pública y otra más flexible, aplicable a las entidades de los sectores empresarial y fundacional. Pascual García (2010:124) explica que la línea divisoria entre unas y otras entidades no siempre responde a unos criterios coherentes con la naturaleza de sus actividades y forma de financiación. En otras ocasiones entidades que se integran en la Hacienda Pública se valen para la realización de obras y servicios públicos de entidades instrumentales que se rigen por el derecho privado y que se sitúan, no ya fuera de la Hacienda Pública, sino incluso del sector público administrativo. Todo ello da como resultado que la LGP, ley vertebradora del ordenamiento presupuestario estatal y paradigma del autonómico y local, esté derivando, de hecho, a regular unas instituciones hacendísticas tipo y, dentro de ellas, unas modalidades, de las de las que se echa mano por las normas de creación de los nuevos entes en función del régimen que se quiera conferir a cada organismo, sin una planificación que responda a criterios predecibles.

Garcés Sanagustín (2003:85) explica la importancia del marco plurianual para la planificación y la estabilidad del presupuesto público común en los países de la OCDE, Europa y España, fundamentado en las inversiones y financiación a mediano y largo plazo. En ese sentido, Ruiz Álvarez y Caamaño Alegre (2008:18-29) presentan el panorama de las tendencias en la gestión presupuestaria a nivel internacional destacando los principales factores, tales como: las nuevas reglas fiscales, las proyecciones en el marco presupuestario plurianual, la adopción total o parcial del criterio del devengo, la orientación a la eficiencia, la presupuestación por desempeño, el papel del Legislativo en el proceso presupuestario, el creciente énfasis en la transparencia y la participación ciudadana en el presupuesto. Igualmente lo señalan Espadas Moncalvillo (2008:7) y Lucena Betriu (2003:9). La programación y ejecución de la actividad económico-financiera del sector público tendrá como fin el desarrollo de objetivos y el control de la gestión de los resultados, contribuyendo a la continua mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas, de acuerdo con las políticas de gasto establecidas por el Gobierno y en función de los recursos disponibles.

Monasterio Escudero y Fernández Llera (2008:104) explican aspectos de la modernización presupuestaria, las reglas fiscales y la hacienda autonómica, en torno a ello determinan que se ha avanzado en la definición de reglas de estabilidad presupuestaria más operativas y se ha aumentado el grado de transparencia, pero se aprecia un claro retraso en adoptar sistemas de presupuestación y gestión más orientados hacia la eficiencia, a diferencia de los países de la OCDE más avanzados en esta materia, que han adoptado medidas para la implantación efectiva de la presupuestación por objetivos.

El Estado observará los adecuados cauces de cooperación y coordinación con otras Administraciones públicas, a fin de racionalizar el empleo de los recursos con los que se dota el sector público estatal. Los titulares de los entes y órganos administrativos que componen el sector público estatal serán responsables de la consecución de los objetivos fijados, promoviendo un uso eficiente de los recursos públicos y prestando un servicio de calidad a los ciudadanos. La misma Ley fija responsabilidades en los casos de incumplimiento en su Título VII.

Bretón Azofra y Jiménez Calvo (2006:3) señalan que la importancia de la estabilidad presupuestaria para las administraciones públicas central y autonómica, se basa en las exigencias de transparencia en la información de Contabilidad Nacional o Regional de acuerdo al SEC-95 en la normativa presupuestaria vigente producto del impacto de las exigencias de Unión Europea y Monetaria de estabilidad y crecimiento de los países, por ello se han diseñado las leyes de estabilidad presupuestaria que pretenden disciplinar la actuación presupuestaria en los ámbitos estatal, autonómico y local, procurándose el mínimo déficit en el presupuesto. El seguimiento de la estabilidad en la gestión económico financiera es aplicable a las distintas fases del ciclo presupuestario público.



Los datos presentados por las CCAA evidencian un importante crecimiento del Sector Público empresarial en este nivel de gobierno, especialmente tras la aprobación de las Normas sobre Estabilidad Presupuestaria. Según Fernández Llera (2009a:347), lo más preocupante es que se ha aprovechado este crecimiento en el número de entidades situadas fuera del perímetro de consolidación para impulsar un aumento de la deuda que no consolida, de acuerdo con la normativa del SEC-95. Todo lo anterior, unido al deterioro general de la situación económica, hace presagiar otro florecimiento de la colaboración Público-Privado para contribuir a financiar infraestructuras de las CCAA en ámbitos ligados a la prestación de múltiples servicios públicos, yendo más allá del clásico segmento de las carreteras. Por ello, para evitar que se conviertan en un mero instrumento de encubrimiento de deuda o en la justificación para un deterioro en la calidad de los servicios públicos, es preciso extremar los controles y las garantías públicas sobre este tipo de mecanismos.

Parece no solo razonable, sino también obligado, que todo el gasto público se someta a control. Y no solo al control interno, sino también, e incluso de manera más intensa, por los órganos de control externo. Estos se caracterizan por realizar el control no solo de la legalidad y regularidad de las cuentas, sino también de la buena gestión financiera de los entes públicos en cuanto a la eficacia, eficiencia y economía de su actuación en relación, sobre todo, al gasto público. El contrato –cualquier tipo de contrato, sea de obra, de servicio, de colaboración público-privada, de concesión de obra pública– es la vía fundamental a través de la cual se ejecuta un presupuesto. Según Ramallo Massanet (2007:32), sería inconsecuente dejar al margen del control externo estas nuevas formas de contratación pública cuando, además, tienen la finalidad de servir a los fines del equilibrio presupuestario. Los órganos externos de control pueden y deben coadyuvar mediante sus actuaciones de control a la seguridad de que se cumplen las condiciones para contabilizar de un modo u otro las cantidades gastadas por la Administración como consecuencia de este tipo de contratos.

El control contable deberá extenderse a la comprobación de si se respeta la legalidad de la estabilidad presupuestaria y si la contabilidad pública es veraz y se obtiene correctamente por todas las administraciones su capacidad y necesidad de financiación, Pascual García (2003:111) sostiene que la fiscalización y control deben evitar que se trasladen de una administración a otra las responsabilidades de incumplimiento.

4. El control para la rendición de cuentas públicas

La rendición de cuentas contiene un aspecto básico observable en la cultura organizacional del sector público de muchos países, y es la existencia de los controles de gestión públicos. Los cuales pueden identificarse en diversas actividades y procedimientos de la gestión pública; Por ejemplo los provenientes del presupuesto, la planificación, los sistemas y procedimientos

administrativos, la tesorería, la dirección política, la contabilidad pública y los usuarios implicados. Egea Ibáñez (2005:299) presenta la trilogía relacional del control, el Estado y la sociedad. El desarrollo de las actividades que la sociedad encomienda al sector público debe ser sometido al control y posterior evaluación de la sociedad, control que conocerá a través de los instrumentos que se estimen convenientes.

En términos generales el control significa el proceso que supone conocer el por qué, para qué y el cómo ha sido la realización de programas y planes, los numerosos organismos que se encargan del control, lo efectúan antes, durante o posteriormente a que ocurran los actos administrativos y con participación directa o indirecta. La rendición de cuentas como la conceptualiza Mulgan (2000:555) tiene un significado en expansión puesto que se ha extendido en diversas direcciones, con un criterio implícito en las acciones de control de las cuentas públicas. Los Órganos oficiales de control intervienen y actúan en la revisión de las cuentas generales, tal como expone Boyne *et al* (2002:691) como respuesta a las expectativas de los usuarios de la información en torno la valoración razonable, que abarca el plan, la gestión y rendición de cuentas, para encaminar el desarrollo y emisión de resultados producto de las actividades de control. Esta significación y perspectiva le confiere mayor importancia al escrutinio externo de control en el Sector Público.

El sustentáculo teórico de la rendición de cuentas y el control en la actualidad comprende diversas aristas, como la integridad y la ética, que se complementan para darle un marco estratégico a la eficiencia de la función de control, Álvarez Tolcheff (2011:14), expresa que estos marcos éticos, si se toman en consideración, serán instrumentos suficientes para que los países interesados implanten y desarrollen políticas de la integridad que, como todas las políticas, las actuaciones o los programas públicos, son susceptibles de ser fiscalizados o auditados por las Entidades Fiscalizadoras. La gestión de la integridad y el control de la gestión de la integridad pueden contribuir a crear un clima moral adecuado en la vida pública y a generar la confianza de los ciudadanos cada vez más preocupados por la pérdida y el deterioro de los valores y por los casos de corrupción que afectan a los diferentes países.

La Rendición de cuentas es un componente esencial de la gobernanza moderna en los países desarrollados. Mientras que los mecanismos de control de Estado han desempeñado un papel importante en garantizar la rendición de cuentas pública, Sarker y Hassam (2010:415) señalan que en los últimos años, su importancia ha sido objeto de diversas críticas. Las novedades en la gobernanza y controles de Estado han dado lugar al mercado y mecanismos basados en el control de la sociedad para asegurar la rendición de cuentas públicas. El compromiso político, la gobernanza democrática, la institucionalización y el nivel de desarrollo de las organizaciones de la sociedad civil son algunos de los factores que han facilitado el éxito observable de estas iniciativas. Se ha evidenciado que



aunque aparentemente han logrado muchas iniciativas sociales, persisten algunas limitaciones y debilidades en el funcionamiento y posibilidad de control por parte de grupos cívicos y otras relaciones con el sector público.

En las actuales circunstancias, las entidades públicas de control deben asumir un objetivo complementario a los tradicionales de sus fiscalizaciones: informar con rigor, claridad y oportunidad al ciudadano del coste que para las administraciones públicas ha supuesto el conjunto de ayudas y estímulos fiscales aplicados, qué sectores y/o quiénes han sido sus principales beneficiarios y los efectos reales del conjunto de medidas adoptadas para enfrentar la crisis económica española. El sacrificio que están realizando todos los ciudadanos –tanto los actuales como las generaciones futuras– exige una respuesta eficaz sobre este objetivo; Cabeza del Salvador (2009:44) señala que el riesgo sería la deslegitimización de la auditoría pública como una práctica objetiva, independiente e imparcial. La situación económica y social demanda, además, que los informes de auditoría pública sean emitidos dentro de un margen razonable de tiempo para que resulten verdaderamente eficaces y permitan adoptar, en su caso, a los gestores públicos y a los parlamentos las medidas correctoras precisas.

Los órganos de control, internos y externos, en sus informes ponen de manifiesto salvedades contables e incumplimientos del principio de legalidad, sin que el mercado o la administración matriz exijan responsabilidades. Esto fomenta la percepción de una sensación de impunidad. Amengual Antich (2009:62) destaca que es necesario romperla y que la sociedad perciba que estos entes gestionan de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y con el principio de legalidad. Es esencial determinar que para la responsabilización en el sector público el alcance que deben tener los mecanismos y procedimientos de control contienen objetivos diferenciados y concatenados de allí que los ejerzan diferentes sujetos, en diferentes momentos del transcurso de las operaciones y gestión y de diferentes maneras, todos ellos oportunos y necesarios para garantizar la transparencia y la credibilidad en la Administración Pública. De tal manera que las distintas particularidades del control de cuentas público garantiza la integridad y la fiabilidad de la responsabilidad en el ejercicio de la gestión pública.

4.1. Categorización y principios fundamentales de control aplicables al sector público

El control debe categorizarse de acuerdo al momento en que se realiza y en función de los fines en la gestión administrativa y contable, criterios fundamentales para su aplicación sistemática y oportuna. A pesar de que la rendición de cuentas es un proceso que se realiza normalmente de manera posterior a determinados acontecimientos y acciones, no obstante, el control puede realizarse previamente, de manera progresiva o posteriormente a la ejecución de la gestión, en tal sentido se hace necesario determinar las

modalidades y utilidades de las formas de control aplicables a las cuentas públicas.

La matización más difundida de la clasificación del control en la gestión pública es la que distingue Muñoz Machado (2005:254). El control de acuerdo al momento de verificación en que se realiza, puede efectuarse en diferentes momentos de control:

- Ex-ante: es el que se lleva a cabo antes de que los hechos ocurran, es decir a priori, como por ejemplo, licitaciones en la selección de contratos con proveedores. La comprobación del cumplimiento de todo lo necesario se considera una garantía que se ejecutara de un modo adecuado.
- Ex-post: es aquél que se realiza después que la tarea se ha realizado, conocido como control posterior o consuntivo, tal es el caso de la comprobación, al final de año, de las partidas presupuestarias, a posteriori. A este control le corresponde la fiscalización y la rendición de cuentas realizados por los Órganos Superiores de Control Externo.

La diferenciación entre el control previo o ex-ante y el control posterior o ex-post es la posibilidad de evitar, prevenir y corregir errores o desviaciones antes que se produzcan, tomando en consideración los costes de oportunidad por actividades deficientes o servicios públicos insuficientemente prestados, y éstos con mayor probabilidad pueden mejorarse previamente. Dentro del control previo puede diversificarse el efectuado in situ o simultáneo, cuando al mismo tiempo que se realizan las tareas se controla, tal es el caso de circuitos de vigilancia y seguimiento en línea.

El control de legalidad se dirige a verificar la adecuada aplicación de la normativa existente a los procedimientos y la actividad económica-financiera. El control financiero a la fiabilidad de los registros y procedimientos contables. Mientras que la eficacia busca el cumplimiento de los objetivos y la eficiencia el control de la relación ente costes y resultados perseguidos. Cabe destacar que solo el control de legalidad se puede realizar de manera previa, los subsiguientes controles solo se pueden realizar posteriormente.

El criterio general más conocido de la clasificación institucional del control, depende de la relación funcional de las entidades actuantes, tal como lo define Santillana González (2001:2), según que haya o no-dependencia orgánica del órgano que controla respecto al sujeto controlado, pueden ser:

- Control Interno: es el proceso administrativo realizado por organismos internos y funcionarios públicos para garantizar la legalidad, el plan organizacional y la información contable.



- Control Externo: está constituido por las revisiones que otros entes efectúan de manera independiente, basándose fundamentalmente en una orientación interventora y otra hacia un sentido evaluativo.

La categorización tradicional de los tipos de control se limitaba a señalar la diferencia entre el control interno y externo destacando que quienes realizaban el control externo eran sujetos ajenos al proceso administrativo público. El Control Político es externo y realizado por los organismos garantes y representantes del orden político durante todo el ciclo presupuestario. Dicho control puede advertirse como un enfoque de participación ciudadana y social en las evaluaciones y en los momentos que el ciclo administrativo, presupuestario, financiero y contable permita el acceso público a la información.

La utilización de un buen Sistema de Contabilidad Gubernamental, tendrá como beneficio la regulación de los procedimientos de control interno de los entes públicos en cuanto al cumplimiento de la Ley permitiendo, como lo establecen los objetivos del Sistema de Contabilidad Pública, la adopción de políticas para el manejo eficiente del gasto, orientado al cumplimiento de los fines y objetivos de los entes públicos, el reconocimiento de las operaciones de ingresos, gastos, activos, pasivos y patrimoniales y su culminación con el conocimiento exacto del estatus que guarda el patrimonio comprometido y el realmente ejercido, lo que facilitará la toma de decisiones para el control, en base a información confiable y en tiempo real. Tal como lo ha expresado Plata Sandoval (2011:43), la estrecha vinculación del Sistema Contable Público con el control interno, facilitará la revisión de la Cuenta Pública ya que la homogenización de la contabilidad, resguardada por un Sistema Integral de Información, dotará a las Entidades de Fiscalización de facilidades en el control de la información requerida a través de la consolidación de los Estados Financieros y la solicitud de los reportes que contengan la información necesaria para realizar las tareas de revisión.

En contraste, Da Costa Marques y Marques de Almeida (2004:34) destacan el control externo por tener como principal característica la de ser realizado por profesionales ajenos a la institución, habilitados con capacidades técnicas y profesionales. Es por ello que debe ir mas allá de planes o gestiones financieras del sector público, debe interpretar los escenarios con el propósito de evaluar el control interno.

El control que puede ejercer el Organismo de Control Externo puede ser previo, concomitante y sucesivo. El control previo se destina a verificar si los instrumentos de gastos y responsabilidad financiera están conforme a la ley y tienen cabida presupuestaria. El control concomitante es aquel que se efectúa a lo largo de la gestión y el Control a posteriori o sucesivo tiene como objetivo el análisis del cumplimiento presupuestario para la emisión de pareceres sobre las cuentas, la evaluación de sistemas internos la auditoría de cuentas públicas.

Máñez Vindel (1997:788) presenta cuatro tipologías de acuerdo con el objetivo concreto perseguido por el control, clasificado con respecto a los siguientes propósitos: control de legalidad, finanzas-contabilidad (regularidad), eficacia, economía y eficiencia (las tres E). De manera muy similar EURORAI (2007:26) plantea los tipos de control en esas vertientes, dicha configuración del control servirá para determinar el alcance de los procedimientos y actividades de intervención en la Administración Pública.

En cuanto al control de gestión, debe caracterizarse por poner más énfasis en los resultados que en los medios, creando condiciones favorables al logro de objetivos. Basar las decisiones en análisis de riesgos y cambios en el entorno. Atender auto evaluaciones en el ámbito descentralizado y fomentar el control informal basado en la ética, la confianza, la lealtad, el compromiso y la responsabilidad. El control, de acuerdo a los fines establecidos en la LGP, tiene como objetivos:

- Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
- Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada entidad.
- Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, lo previsto en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

Los principios que rigen el control de la actividad económica y financiera son la legalidad, la economía y la eficiencia. La legalidad es un principio fundamental para el control, dadas las características de la Administración Pública de estar sujeta a la Constitución, las leyes y el resto del ordenamiento jurídico, en tal sentido, todas las operaciones tienen que estar de acuerdo con lo establecido en las normas formales.

El principio de eficiencia busca comprobar la relación de los costes con los resultados, es decir que buscará de manera periódica evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos así como el análisis del coste de funcionamiento y rendimiento del sector público.

Las perspectivas futuras de control están encaminadas a la evolución de los controles de legalidad y de gestión, ya lo proponía Nieto de Alba (1997:846) al contemplar para la legalidad el control previo de cumplimiento al subsector con presupuesto limitativo y la configuración de un marco jurídico adecuado para el ámbito empresarial público.



El cumplimiento de los objetivos de la institución pública requiere del Control Interno, por ello se constituye en el medio para llegar a este fin, obliga a que estos principios deben tomarse como la base sobre la cual establecer el Control Interno, a fin de apoyar a la entidad a cumplir sus objetivos y coordinar sus actuaciones hacia el logro de los fines esenciales del Estado. Así se pueden señalar:

a) Responsabilidad. La capacidad de la Entidad Pública para cumplir los compromisos contraídos con la comunidad y demás grupos de interés, en relación con los fines esenciales del Estado o, en caso de no hacerlo, de hacerse cargo de las consecuencias de su incumplimiento. Se materializa en dos momentos, El primero, al considerar aquellos aspectos o eventos capaces de afectar la gestión de la entidades estableciendo las acciones necesarias para contrarrestarlos; el segundo, al reconocer la incapacidad personal o institucional para cumplir los compromisos y en consecuencia, indemnizar a quienes se vieran perjudicados por ello.

b) Transparencia. Es hacer visible la gestión de la entidad a través de la relación directa entre los gobernantes, los gerentes y los servidores públicos con los públicos que atiende. Se materializa en la entrega de información adecuada para facilitar la participación de los ciudadanos en las decisiones que los afecten. Para ello, las autoridades administrativas mantienen abierta la información y los documentos públicos, rinden informes a la comunidad y demás grupos de interés sobre los resultados de su gestión.

c) Moralidad. Se manifiesta, en la orientación de las actuaciones bajo responsabilidad del Servidor Público, el cumplimiento de las normas constitucionales y legales vigentes, y los principios éticos y morales propios de nuestra sociedad.

d) Igualdad. Es reconocer a todos los ciudadanos la capacidad para ejercer los mismos derechos para garantizar el cumplimiento del precepto constitucional según el cual todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Los servidores públicos están obligados orientar sus actuaciones y la toma de decisiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado hacia la primacía del interés general.

e) Imparcialidad. Es la falta de designio anticipado o de prevención a favor o en contra de personas, a fin de proceder con rectitud, dictaminar y resolver los asuntos de manera justa. Se concreta cuando el Servidor Público actúa con plena objetividad e independencia en defensa de lo público, en los asuntos bajo su responsabilidad a fin de garantizar que ningún ciudadano o grupo de interés se afecte en sus intereses, producto de la actuación de la entidad pública.

f) Eficiencia. Es velar porque, en igualdad de condiciones de calidad y oportunidad, la entidad pública obtenga la máxima productividad de los recursos que le han sido asignados y confiados para el logro de sus propósitos. Su cumplimiento garantiza la combinación y uso de los recursos en busca de la generación de valor y la utilidad de los bienes y servicios entregados a la comunidad.

g) Eficacia. Grado de consecución e impacto de los resultados de un ente en relación con las metas y los objetivos previstos. Se mide en todas las actividades y las tareas y en especial al concluir un proceso, un proyecto o un programa. Permite determinar si los resultados obtenidos tienen relación con los objetivos y con la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

h) Economía. Se refiere a la austeridad y la medida en los gastos e inversiones necesarios para la obtención de los insumos en las condiciones de calidad, cantidad y oportunidad requeridas para la satisfacción de las necesidades de la comunidad. Se operativiza en la medición racional de los costos y en la vigilancia de la asignación de los recursos para garantizar su ejecución en función de los objetivos, metas y propósitos de la Entidad.

i) Celeridad. Hace referencia a la prontitud, la rapidez y la velocidad en el actuar público. Significa dinamizar la actuación de la entidad con los propósitos de agilizar el proceso de toma de decisiones y garantizar resultados óptimos y oportunos. En aplicación de este principio, los servidores públicos se comprometen a dar respuesta oportuna a las necesidades sociales pertinentes a su ámbito de competencia.

j) Publicidad. Es el derecho de la sociedad y de los servidores de una entidad pública al acceso pleno, oportuno, veraz y preciso a las actuaciones, resultados e información de las autoridades estatales. Es responsabilidad de los gobernantes y gerentes públicos dar a conocer los resultados de su gestión y permitir la fiscalización por parte de los ciudadanos, dentro de las disposiciones legales vigentes.

k) Preservación del Medio Ambiente. Es la orientación de las actuaciones del ente público hacia el respeto por el medio ambiente, garantizando condiciones propicias al desarrollo de la comunidad.

l) Autorregulación. Es la capacidad institucional de la Entidad Pública para reglamentar, con base en la Constitución y en la ley, los asuntos propios de su función y definir aquellas normas, políticas y procedimientos que permitan la coordinación efectiva y transparente de sus acciones.

En otra descripción de la LGP describe los principios relativos al control financiero que resume Blasco Lang (2004:176) entre ellos los siguientes: información útil, flexibilidad, planificación activa, importancia relativa, auditoría única y prospectiva. La adecuada operación del sistema de control interno requiere que sean diferentes sujetos quienes efectúen cada fase del



control, tal como lo definen Arnal Suria y González Pueyo (2007:19), la segregación de funciones garantiza el acatamiento de estos principios por parte de los servidores públicos, al considerarlos como punto de partida para el desempeño de sus actividades de gestión.

La fiscalización del control interno involucra la intervención de las unidades ejecutoras responsables de la veracidad de las actuaciones de acuerdo a las disposiciones legales, en los lapsos preestablecidos, para que los entes controladores por adscripción o funcionalmente verifiquen la adecuada programación, ejecución y evaluación de la gestión apegada al presupuesto, planes, contabilidad pública y demás disposiciones legales que sean aplicables.

En España el Control Interno lo ejerce la Intervención General del Estado (IGAE), desde 1988 tiene la competencia de evaluar los resultados y el control financiero de programas. La misma ejerce el preceptivo control de eficacia mediante el análisis del coste de funcionamiento, rendimiento y utilidad de los servicios o inversiones públicas. La IGAE está adscrita a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos con rango de subsecretaría, abarca aspectos como el control interno, la función interventora y de control financiero, la dirección y gestión de la contabilidad pública, la formación de las cuentas económicas del sector público y la política informática de la Secretaría.

La IGAE tendrá a su cargo el ejercicio de funciones y competencias que le atribuye la normativa vigente relativa a:

- El control interno mediante la función interventora y control financiero.
- El seguimiento y control de subvenciones.
- La dirección y la gestión de la contabilidad pública (LGP).
- La formación de las cuentas económicas del sector público.
- El asesoramiento a los órganos de gestión derivado del control.
- La gestión de la información económico-financiera derivada del ejercicio de sus funciones contables y de control.
- La relación con las haciendas territoriales para la formación de las cuentas económicas del sector público.
- El auxilio y colaboración con la Administración de Justicia.
- La planificación, diseño y ejecución de la política informática.

Desde 1997 se dispone de un portal web para el ciudadano en el que puede encontrarse una amplia gama de información y servicios, que se va ampliando con el propósito de acercar la gestión presupuestaria al ciudadano y al resto de órganos de las administraciones públicas.

La Intervención General de las administraciones públicas, tal como lo describen autores como Blasco Lang (2004:169) en su función interventora controla todos los actos de las administraciones y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos derivados. Como acto previo la finalidad de la intervención es preventiva y su objetivo es evitar la realización de actos contrarios a derecho. La idea que subyace en la actividad interventora es el cuidado del gestor, por ello la técnica de control es no dejar las decisiones de gasto y pago a la voluntad de un solo individuo.

La Intervención General ejerce el seguimiento a la ejecución presupuestaria y la verificación del cumplimiento de los objetivos a través de auditorías de programas. Según Garde Roca (2005:57), con esta modalidad de control se pretende retroalimentar e integrar el cierre del ciclo presupuestario, mediante el análisis del cumplimiento de los objetivos. La participación de Intervención General en el control financiero comprende un conjunto de procedimientos posteriores que tienen por objeto verificar que la situación y funcionamiento económico financiero del sector público se adecua a los principios de control interno, de manera que se tenga una visión global de la gestión y contribuya al formular recomendaciones.

El control financiero que realiza la Intervención General se basa en la ejecución de técnicas de auditoría y puede tener una tendencia permanente, que se realiza en forma continua cerca del momento en que se producen las actuaciones, generalmente con interventores delegados; o puede tener un carácter ordinario al formar parte de un plan anual de auditorías aprobado por la IGAE. Es necesario destacar algo evidente en el contenido del control financiero, la actuación de la IGAE es concurrente con las funciones que la ley atribuye al Tribunal de Cuentas lo que genera o puede generar, duplicidades y solapamientos que evidencian la necesidad de coordinar las tareas entre ambos. (García Crespo 2005:137).

En relación con la Contabilidad Pública, la IGAE es responsable de la dirección y debe procurar la adaptación a los avances que se producen internacionalmente en su ámbito, demostrando importantes esfuerzos dirigidos a la modernización del sistema contable público español. No obstante, está pendiente la homogeneidad de los sistemas a nivel descentralizado. Como gestora de la Contabilidad Pública, la Intervención General debe confeccionar la Cuenta General, cuya aprobación parlamentaria finaliza el ciclo presupuestario, confeccionando directamente la cuenta de la Administración General y solicita los informes de gestión y dictámenes de auditoría del resto de los organismos. En total se presentan tres cuentas: administraciones, empresas públicas y fundaciones estatales.



La LGP introduce el concepto del control de la gestión económico-financiera del sector público estatal. Otorgándole al Tribunal de Cuentas (TCu) la condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, por ello le corresponde al TCu el control externo del sector público estatal, en los términos establecidos en la Constitución, en su Ley Orgánica y en las demás leyes que regulen su competencia. Por otra parte, la Intervención General ejercerá en los términos previstos en la LGP el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

La LGP expresa a partir del artículo 162. la definición de la auditoría pública, la cual consiste en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la IGAE.

La auditoría pública se ejercerá, en función de lo previsto en el plan anual de auditorías, sobre todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal y sobre otros fondos, sin perjuicio de las actuaciones correspondientes al ejercicio de la función interventora y del control financiero permanente, y de las actuaciones sometidas al ejercicio de la Auditoría privada de Cuentas de las sociedades mercantiles estatales.

La Intervención General podrá determinar la realización de auditorías en las que se combinen objetivos de auditoría de regularidad contable, de cumplimiento y operativa. En el momento que de acuerdo a la planificación establecida para esos fines, consideren oportuno ejercer la función fiscalizadora interna previa, concomitante o posterior.

La Intervención General participa en la función del control financiero, en la formación de las cuentas y si considera pertinente incluirá en la memoria los aspectos que estime resaltar, de igual manera es necesario diferenciar la labor de las Intervenciones con respecto a los Organismos de Control Externo, puesto que la labor de intervención puede realizar el control ex-ante, dentro del ejercicio de sus funciones de control interno.

La Intervención General ejerce las funciones de control interno y revisa en primer término a las entidades de la Administración Pública y luego envía al Organismo de Control Externo para la fiscalización posterior. Según Díaz Zurro (2002:108) surgen relaciones provenientes de las auditorías financieras, por la calificación de opinión que puede surgir de las auditorías de cuentas, se constituye un sistema complejo al integrar en la Cuenta General del Estado, las cuentas de entidades con informes de auditoría calificados, sin embargo, ambos órganos comparten el ejercicio del control y buscarán la información adicional que requieran para la rendición de cuentas o para elaborar el Informe de Fiscalización respectivo.

4.2. Organismos de control externo: Ámbitos de actuación

La rendición de cuentas se observa como paradigma fundamental de la Administración Pública en la mayoría de las sociedades democráticas modernas, manteniendo el apoyo de las instituciones públicas. En el caso particular de la responsabilización, los Organismos de Control Externo existentes son elementos imprescindibles para la transparencia informativa, a fin de garantizar un marco de funcionamiento de la gestión pública. Las instituciones de control externo garantizan el examen independiente de las administraciones. En tal sentido, Cardona Peretó (2011:22), expresa que la rendición de cuentas externa la tienen que llevar a cabo organismos que se encuentren fuera de la institución cuyos resultados van a examinarse. Para que sean eficaces, es absolutamente imprescindible que tales organismos sean independientes. En la mayoría de los países, las instituciones a las que compete el control externo gozan de reconocimiento legal. En muchos países, funcionan como un tribunal, compuesto por consejeros, con autoridad sobre los profesionales públicos sujetos al control externo.

Los principales Organismos de Control Externo o Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) son creadas, generalmente, por Ley emanada del poder legislativo o por una disposición constitucional. En algunos casos, la esfera de acción de las EFS se regula por costumbre más que por una disposición legal específica. Normalmente, la ley o el reglamento establece la forma de las EFS (Tribunal, Contraloría, Consejo, Sindicatura, Audiencia, Cámara, Comisión, Organismo o Ministerio de Cuentas), el período y las condiciones de actuación, las competencias, las obligaciones, las funciones y las responsabilidades generales, y otras cuestiones relativas al ejercicio de los cargos y al cumplimiento de las acciones que han de desempeñar.

Nonell Torres (2002:17) destaca que la calidad de las actuaciones e intervenciones de los Organismos Públicos de Control Interno y Externo dependen de las instituciones democráticas y del buen gobierno de las mismas a través de los principios de transparencia informativa, participación y rendición de cuentas. La existencia del control externo proporciona un marco para desarrollar un buen gobierno, ya que recoge los principios, actitudes, conductas y actuaciones de los distintos gobiernos, de las organizaciones públicas, y las EFS, que proporcionan compromisos a los ciudadanos o sus representantes, de manera que la gestión pública esté orientada hacia la sociedad.

Los Organismos de Control Externo poseen una importancia eminente para la sociedad y la economía colectiva desde el momento que tienen la autoridad para fiscalizar y exigir la rendición de cuentas a los entes y gestores públicos. Así, la rendición de cuentas garantiza que los recursos que se destinen y designen para los programas que interesan al colectivo, se les ha seguido y públicamente se puede informar de los resultados y cuentas



públicas, tras un examen formal y de acuerdo a las normas técnicas. Los órganos ejecutores del control externo recogen el espíritu de responsabilidad pública al liderar los sistemas de control público, coordinar y cumplir las funciones fiscalizadoras, así se presentan: el Tribunal de Cuentas Europeo – TCE-, el Tribunal de Cuentas del Estado Español – TCu- y los Organismos de Control Externo Autonómicos OCEx, con ámbitos de actuación supranacional (fondos europeos), nacional, autonómico y local respectivos. Enmarcados en un contexto internacional que los propicia y conforma.

En España se presentan indicadores y estadísticas de Contabilidad Nacional por ser miembro de Organismos Supranacionales, que requieren dicha estadística. Acordes con los criterios para informes a nivel internacional principalmente para el FMI y la Unión Europea, entre otros. Velarde Fuertes (2004:40) opina que el Tribunal de Cuentas debe emular al FMI en el sentido de promover la transparencia fiscal y la rendición de cuentas bajo la observancia de códigos y normas de reconocimiento internacional. Para la presentación de información España se basa en las Normas Especiales para la Divulgación de Datos (NEDD), a las que generalmente se suscriben los países que tienen o pretenden acceso a los mercados de internacionales de capital, y el Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD), el cual constituye un marco para que otros países mejoren sus procedimientos de compilación y divulgación de datos. Las NEDD incluyen 17 categorías de datos que los países notifican mensualmente, por ejemplo reservas internacionales y la deuda externa.

A nivel mundial, la *INTOSAI* ha emitido normas de fiscalización generales cuyo contenido está basado en las Declaraciones de Lima y Tokio y en las conclusiones y recomendaciones adoptadas por los Congresos de *INTOSAI*, además del trabajo realizado por el grupo de expertos de la ONU sobre contabilidad y auditoría del sector público en los países en desarrollo (Manteca Valdelande, 2003: 92). *INTOSAI* (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) es la organización internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) se creó en 1953, bajo los auspicios de la Organización de Naciones Unidas (ONU), con el fin de fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre las EFS. Actualmente son miembros de dicha Organización las EFS de 185 países. Tiene su sede en Viena (Austria). Pueden pertenecer a dicha Organización, las EFS de cualquier país del mundo miembro de la ONU o de sus entes especializados. El TCu Español es miembro de *INTOSAI* desde su constitución.

En los últimos años ha habido un crecimiento sustancial de la cooperación entre las EFS, tal como lo señalan en la Revista Internacional de *INTOSAI* (2005:14) las posibilidades de una cooperación entre los EFS y gran parte del crecimiento ha sido estimulado por los congresos, comités permanentes, grupos de trabajo, asambleas y seminarios, como la iniciativa para el desarrollo de *INTOSAI* (IDI). Para la mejor consecución de sus objetivos, los Estatutos de *INTOSAI* contemplan la posibilidad de crear Grupos que faciliten la vinculación de EFS por regiones, con una perspectiva más

homogénea de los intereses comunes. Se han constituido varias Organizaciones Regionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores: las Organizaciones Europea (*EUROSAI*), Asiática (*ASOSAI*), Africana (*AFROSAI*), de los Países Árabes (*ARABOSAI*), de Latinoamérica y del Caribe (*OLACEFS*), y del Pacífico Sur (*SPASAI*).

En aplicación de los Estatutos de *INTOSAI*, y en cumplimiento del Acuerdo adoptado en Berlín en 1989 con ocasión del XIII Congreso de la Organización, se creó en Madrid en el año 1990 la Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*EUROSAI*), con el propósito de favorecer las relaciones entre los Estados de Europa en el campo de la fiscalización pública; de dar respuesta a la necesidad de colaboración que existe entre las EFS de Europa; de contribuir al acercamiento de los diferentes sistemas, procedimientos y métodos de la fiscalización pública; y de enriquecer la propia labor mediante el mejor intercambio de experiencias entre dichas Instituciones.

EURORAI es la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (OCEx) - es un proyecto de cooperación entre órganos de control del sector público en Europa que facilita el intercambio de experiencias y hace posible avanzar en el área común del control financiero del sector público regional y local, con el objetivo de garantizar una mejor utilización de los fondos públicos. La Organización fue constituida en 1992, en Manchester (Reino Unido). Entre los miembros fundadores se cuentan los OCEx de Canarias, Navarra, Galicia, Cataluña, Valencia y País Vasco, seis de doce españoles (50%), posteriormente se hicieron miembros los OCEx de más reciente creación y funcionamiento. *EURORAI* tiene como objetivos fomentar y propiciar la cooperación entre las diversas instituciones fiscalizadoras en los distintos ámbitos que comprenden sus actividades, propiciar el intercambio de conocimientos y experiencias en la fiscalización de los ingresos y gastos públicos, promover el estudio de las materias relacionadas con la fiscalización, elaborar una adecuada definición de la terminología utilizada en cada país, para la aproximación de los procedimientos de fiscalización entre otros fines.

Las principales actividades e interacciones que realiza *EURORAI* son reuniones, conferencias, seminarios, publicaciones conjuntas, estudios, intercambios de profesionales, entre otros. En su página web presentan diversas publicaciones de documentos, glosario de términos y recopilaciones de eventos recientes. Las organizaciones internacionales como la *INTOSAI*, *EURORAI* y la asociación de países OCDE señalan que los Organismos de Control Externo son imprescindibles para la descentralización eficiente y la transparencia del control externo de las Administraciones Públicas Descentralizadas.

El ámbito de actuación europeo corresponde al Tribunal de Cuentas Europeo (TCE) por ser el órgano de control externo del presupuesto comunitario. Su rol principal es asistir al legislativo comunitario en su tarea



de control de la gestión y ejecución del presupuesto. El TCE tiene por misión controlar con independencia la obtención y la utilización de los fondos de la Unión Europea y, de esta forma, evaluar cómo las instituciones desempeñan sus propias funciones. El TCE examina si las operaciones financieras se han registrado correctamente, si se han ejecutado legal y regularmente, y si se gestionan de manera que se asegure la economía, la eficiencia y la eficacia.

El TCE se ocupa de examinar tanto las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad como las cuentas de la totalidad de ingresos y gastos de cualquier organismo creado por la Comunidad, en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen. En virtud de esta norma, el control del TCE se ejerce, en la actualidad, sobre los ingresos y gastos presupuestarios de las Comunidades Europeas; sobre sus actividades. Dicha competencia abarca el control de la legalidad y regularidad de dichos ingresos y gastos, así como el aseguramiento de la buena gestión financiera de la Unión Europea.

El TCE (artículos 246 a 248) tiene el cometido fundamental de controlar la buena ejecución del presupuesto de la Unión Europea desde la doble perspectiva de mejorar sus resultados y de rendir cuentas al ciudadano europeo del empleo dado a los fondos públicos por las autoridades encargadas de su gestión. De este modo, el Tratado dispone que el Tribunal examine las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad, así como las cuentas de cualquier organismo creado por la Comunidad en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen. Hernández Fernández (2001:36) destaca que a partir de 1995 el Informe debe incluir una declaración de fiabilidad de la UE que facilita al Parlamento Europeo la decisión de aprobar o no la gestión de la Comisión Europea, y a futuro vislumbra perspectivas de que se facilite a nivel de cada Estado Miembro. El TCE es un organismo con un campo de acción común por lo cual la armonización, cooperación y coordinación eficiente de las labores entre las instituciones fiscalizadoras, es una de las grandes cuestiones que se abren ante España, así lo ha expuesto Velarde Fuertes (2002a:19), Armet I Coma (2004:106) y otros.

El TCE examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera. El TCE elaborará, después del cierre de cada ejercicio, un informe anual y podrá, además, presentar en cualquier momento sus observaciones, que podrán consistir en informes especiales, sobre cuestiones particulares, y emitir dictámenes, a instancia de una de las demás instituciones de la Comunidad. Estos informes y dictámenes se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea. El TCE divulga los resultados de sus trabajos a través de la publicación de los informes pertinentes, objetivos y oportunos. En las comunicaciones públicas no se establecen objetivos de auditoría, ni tampoco contenidos de informes, sin embargo, se cuidan estos procesos con el fin de garantizar una presentación clara y carente de ambigüedades sobre los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de la fiscalización. Con el fin de

proteger la relación profesional entre el auditor y la entidad fiscalizada, el TCE no puede proporcionar al mundo exterior un mayor nivel de información específica del que proporciona en los informes que aprueba.

ÁMBITO DE LOS ORGANISMOS DE CONTROL EXTERNO

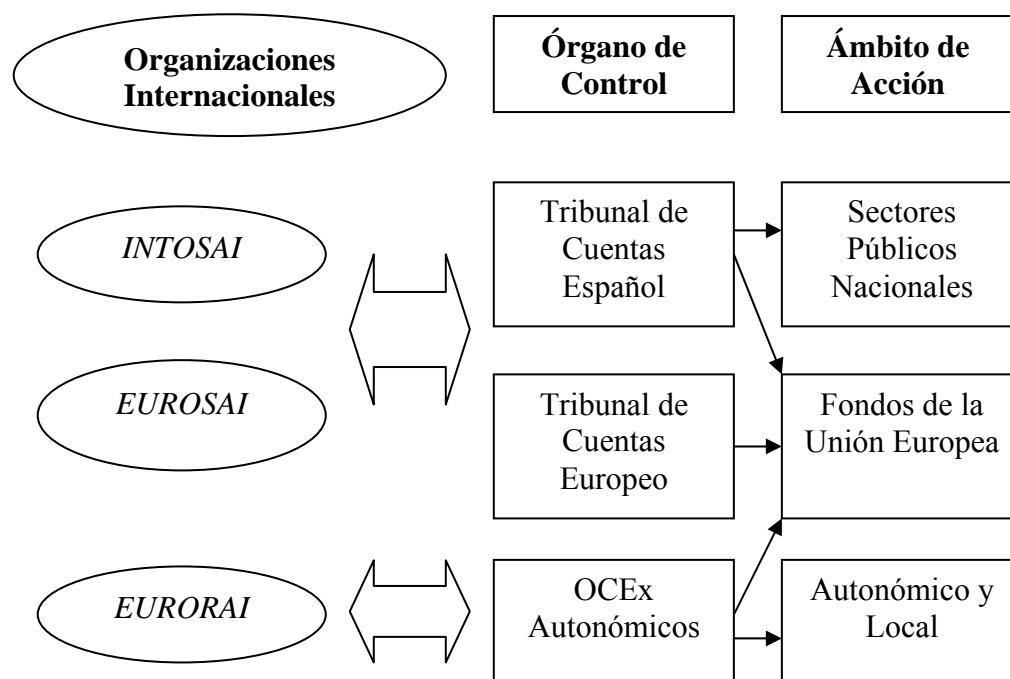


Figura 7. Convergencia de los Organismos de Control Externo

(Elaboración Propia.)

La política de comunicación sigue los principios básicos de apertura y transparencia y abarca el proceso de comunicar el papel del TCE, sus trabajos, y los resultados que obtiene, al mundo exterior. El principal objetivo consiste en garantizar que se conozcan y comprendan los resultados de los trabajos del TCE, así como en hacer hincapié en cómo cumple su objetivo de contribuir a mejorar la gestión financiera. El TCE pretende contribuir a mejorar la gestión financiera de los fondos de la UE en todos los niveles y garantizar a los ciudadanos la optimización de los recursos. Tal como señala Castells (2002:115) la relación del TCu y OCEx de España con el TCE está dada por la existencia de procesos de integración política supranacional, por tanto no pueden actuar desconociéndose mutuamente, al integrarse mejoran la eficacia de las actuaciones, del servicio que deben prestar a los ciudadanos y la coherencia exigible a un sistema político descentralizado.



El TCE, el TCu y los OCEx realizan algunas actuaciones de carácter general, se deben destacar: la realización de controles conjuntos, la colaboración y las relaciones institucionales y las relaciones con los OCEx de las Comunidades Autónomas (Ver Figura 7). La fiscalización se ha estado desarrollando hacia una mayor participación horizontal de diversos organismos de control externo, según autores como Armet i Coma (2004:105) de manera positiva en cuanto a cantidad y calidad por tener como objeto de revisión fondos compuestos por fuentes del presupuesto europeo, nacional, regional y en algunos casos local. La existencia del TCE permite la integración de la red de controles internos y externos en los distintos niveles: regional, nacional y europeo, de manera ascendente y descendente, tal como lo explica Nieto de Alba (2000:30), concurren en el control externo de los fondos comunitarios los Órganos de Control competentes.

El ámbito de actuación nacional en España corresponde al TCu, es por ello que el control público en España, desde el siglo XIX, está encomendado a la IGAE y al Tribunal de Cuentas, encargándose del control interno y externo respectivamente. El Órgano externo siguió el modelo francés y en consecuencia, tal y como lo describe García Crespo (2005:132), desde su creación actuó como un auténtico tribunal al pronunciarse mediante procedimiento judicial sobre las cuentas públicas presentadas. El TCu es un Órgano Constitucional del Estado que se encarga del control externo de todo el sector público, ampliando su alcance a todas las entidades de carácter público (Garde Roca 2005:55), previsto en el artículo 136 y 153 de la Constitución, con una amplia historia y trayectoria.

La Constitución de 1978 respeta y conserva la tradición histórica del TCu y en su desarrollo se promulgó la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, reguladora de la Institución. Asimismo, para establecer el funcionamiento del TCu, y según el mandato de la Ley Orgánica, se dicta en 1988 la Ley número 7, de 5 de abril. La función fiscalizadora está caracterizada por ser externa, permanente y posterior, consiste en comprobar si la actividad económico-financiera del sector público respeta los principios de legalidad, eficiencia y economía, y su destinatario natural son las Cortes Generales (o, en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las CCAA); así, el TCu ejerce el control externo como órgano técnico que es, y las Cortes (o, en su caso, los Parlamentos autonómicos), con apoyo en los resultados que dimanen de dicho control fiscalizador, despliegan el control político o parlamentario.

El TCu, además de la actividad fiscalizadora de la gestión económica financiera del sector público, tiene una función de enjuiciamiento de infracciones contables. Los campos de la fiscalización y del enjuiciamiento del TCu están perfectamente definidos en la Ley Orgánica y en la Ley de Funcionamiento. La función fiscalizadora en relación con la ejecución de los presupuestos de ingresos y gastos, se adecua a unos procedimientos y sus resultados se plasman en Informes, Mociones o Notas, cuyo destinatario son las Cortes Generales, a través de la Comisión Mixta para las Relaciones con

el Tribunal de Cuentas. Los objetivos de la Función Fiscalizadora, según el Art. 136 de la Constitución Española, configuran al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público. Por su parte, el Art. 2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas señala como función propia del Tribunal de Cuentas la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del Sector público.

Las actuaciones fiscalizadoras del TCu están determinadas por los objetivos que se pretenden cubrir en la verificación de los principios de legalidad, economía y eficiencia. En función de dichos objetivos, pueden diferenciarse la fiscalización de cumplimiento, la fiscalización financiera, la fiscalización de los sistemas y procedimientos y la fiscalización operativa, en referencia a la clasificación seguida en la tipificación de esta actividad. En el desarrollo de los modos fiscalizadores, el TCu podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la inspección pretendida, así como recabar y utilizar los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del Sector público. Asimismo, podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y realizar las pruebas que se consideren necesarias en el desarrollo de su proceso fiscalizador. El TCu puede exigir la colaboración de todas las entidades públicas, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o información requiera, relacionados con el ejercicio de la función fiscalizadora.

Corresponde a la Sección de Fiscalización la verificación de la contabilidad de las entidades del Sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del TCu, así como examinar los procedimientos fiscalizadores tramitados en los distintos Departamentos sectoriales y territoriales que la integran y proponer al Pleno los correspondientes Informes, Memorias, Mociones o Notas, en los que se recogen los resultados derivados de la fiscalización efectuada. Martínez Noval (2004:131) destaca el control ciudadano de la actividad económica como uno de los componentes del sistema democrático, en ese sentido, el Tribunal de Cuentas como continuidad funcional del poder legislativo logra realizar ese rol. La búsqueda de la transparencia del TCu suele coordinarse con otras instituciones de control, por ello se programan los planes de fiscalización, para motivar el control ciudadano a través del control externo.

La Carta Magna española y las Leyes Orgánicas y de Funcionamiento definen al TCu como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del Sector Público, le sitúan en la órbita del Poder Legislativo con dependencia directa de las Cortes, sin perjuicio de su propia jurisdicción, y dejando a salvo las atribuciones fiscalizadoras de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEx). Debe existir una coordinación entre los distintos niveles de control externo, según García Crespo (2002:219), el TCu no es el único



órgano de control externo existente, puesto que se han creado los OCEX autonómicos para el control presupuestario y financiero de las CCAA.

La situación vigente del marco legal general de los OCEX parte de la Constitución estableciendo que el control de la actividad de los órganos de las CCAA se ejercerá por el TCu respecto de su actividad económica y presupuestaria, sin embargo, la autonomía financiera de la que gozan las CCAA para el desarrollo y ejecución de sus propias competencias, les da la posibilidad de que los estatutos prevean la existencia de órganos propios de fiscalización externa de sus cuentas, tal como lo señala Cabezas de Herrera Pérez (2003:33), los cuales coordinarán su actividad con la del TCu mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones. Los OCEX remitirán al TCu, tan pronto los tengan aprobados o, en su caso, dentro de los plazos legalmente establecidos, los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas del sector público autonómico. Los informes habrán de remitirse acompañados de los antecedentes y del detalle necesario al objeto de que el TCu pueda examinarlos, practicar las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones.

Los OCEX correspondientes a las respectivas CCAA se obligan a coordinar y apoyar a las Intervenciones e Instituciones Fiscalizadoras del sector descentralizado, por tener competencias centrales con mayor amplitud les corresponde establecer criterios generales, diseñar y vigilar el funcionamiento del control externo. La planificación coordinada del control permite identificar los diferentes niveles de responsabilidad y exigir compromiso, además, impulsa la unidad de la gestión fiscalizadora en el respeto de las respectivas singularidades y competencias de cada órgano de control. En el caso particular de España las administraciones públicas contemplan la descentralización territorial, en consecuencia se observa la existencia de OCEX con competencia en los ámbitos respectivos.

Al TCu corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las CCAA, además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos y los que por Ley autorizara el territorio comunitario. Así lo describe Gómez Sánchez (2001:164), como la máxima autoridad en el control externo y los OCEX en segunda jerarquía. Asimismo, la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA refleja la existencia de OCEX que hubieran sido ya previstos en los respectivos estatutos o simplemente que los Parlamentos de las CCAA acuerden su creación. El artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del TCu expresa que los OCEX coordinarán su actividad con la del TCu mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. Los OCEX deberán remitir al TCu, una vez aprobados, los resultados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las Entidades del SPA, así como los informes o memorias

anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los informes, memorias, mociones o notas en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera. Los informes remitidos por los OCEX, tendrán los antecedentes y detalles necesarios para que el TCu pueda examinarlos, practicar en su caso, ampliaciones, comprobaciones que estime necesarias e incorporar sus propias conclusiones, si resultara procedente.

El carácter supremo del TCu y la relación con los OCEX se regula en la Ley de Funcionamiento en cuyo Título IV del Capítulo II, define dichas relaciones como de coordinación, pero también de jerarquía, pues los informes de éstos son examinados y comprobados por aquél, y en plenaria se les pueden solicitar actuaciones como verdaderos órganos auxiliares del TCu. Gómez Sánchez (2001:166) señala que el TCu podrá solicitar de los órganos de fiscalización de las CCAA la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, mediante acuerdo plenario, tanto si se refieren al Sector Público autonómico como el estatal. En España los OCEX, están denominados de diferentes maneras a saber: Sindicatura de Cuentas, Cámara de Cuentas, Audiencia de Cuentas, Consejo de Cuentas y Tribunal de Cuentas en funcionamiento en la mayoría de las CCAA, a saber: Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Navarra, País Vasco, Valencia y Madrid.

Se observa una similitud entre los ámbitos de las Administraciones Europea, Nacional, Autonómica y Local, un eje transversal de planificación pues en todas existen instrumentos presupuestarios, se basan en principios básicos similares, la operativa de la ejecución es común y la finalidad del presupuesto concuerda en los aspectos técnicos, Fariña Busto (2004:34). La creación de la Conferencia de Presidentes de OCEX en la Declaración de Pamplona 2006, según analiza Jiménez Rius (2007:32) es un signo más de la orientación hacia la búsqueda de mejorar las finanzas públicas, tomando como base la experiencia común en determinados campos, coordinación y cooperación, en pro de criterios de fiscalización comunes, que beneficiarán a todos los OCEX y al TCu. Esta vinculación cobra mayor trascendencia en el marco de la ejecución de programas y proyectos locales y de la UE, por competencias concurrentes de fiscalización en determinadas materias, de allí la importancia del principio de coordinación. La descentralización de la gestión y del control público marca zonas concurrentes por fondos comunitarios, cuyos resultados tendrán que trasladarse para el control público de sus ejecutivos, desde el TCE, el TCu y los OCEX respectivos.

5. El control externo de las Comunidades Autónomas

Existe diversidad en las formas, estructuras y marco legal del control externo, pero cualquiera que sea la normativa vigente, la función esencial de ellos es sostener y fomentar la obligación de rendir cuentas, lo cual incluye el promover buenas prácticas de gestión económico-financiera. Las normas de auditoría de la *INTOSAI* (1992) definen en su glosario de términos el control



de las cuentas públicas como la obligación que tienen las personas o entidades - incluidas las empresas y corporaciones públicas - a las que se han confiado recursos públicos de asumir las responsabilidades de orden fiscal, gerencial y programático que se les han conferido; y de informar a quienes se las han conferido.

En ocasiones se usan las denominaciones de control y fiscalización como sinónimos de rendición de cuentas pero no lo son. La rendición de cuentas es un sistema global que abarca los mecanismos de control, fiscalización, transparencia y divulgación de la información. Esto se reafirma con las tres palabras utilizadas indistintamente en el ámbito público como son fiscalización, control y auditoría, últimamente aplicables en el mundo de las administraciones públicas, y que según Muñoz Álvarez (2003:20) se han utilizado por ese orden de aparición en las instituciones públicas de intervención, en ese sentido la de mayor trayectoria es la fiscalización. El sentido del término fiscalizar de acuerdo a su valor actual significa criticar y sindicar las acciones u obras de otro. En el caso de la fiscalización realizada por los OCEX, significa criticar las acciones u obras de las Administraciones Públicas. Ordoki Urdazi (1999:65) delimita el alcance de las funciones fiscalizadoras y de control de legalidad de los OCEX, en una función más allá del análisis de la legalidad y la regularidad, más allá del examen y comprobación de las cuentas, o sobre ellos, y de su mera certificación y finiquito, resulta que surge el término control financiero.

El término control ha generado confusión al referirse a expresiones como: controlar todos los actos de la administración. El uso del término ha sido impreciso, ya que distingue inmediatamente el control de carácter financiero del preceptivo control de eficacia, como si el financiero no fuera preceptivo. Asimismo, el control interno y externo estudian el mismo objeto, pero con distintas percepciones y productos. Se distingue el control de las auditorías, por ser un término innovador en las leyes, al referirse a un plan anual de auditoría. Auditoría es la palabra que ha irrumpido con una fuerza arrolladora y excluyente, enriqueciéndose al avanzar por el camino con palabras como examinar, aprobar, finiquitar, interpretar, intervenir, fiscalizar, controlar. Según Muñoz Álvarez (2003:19), aunque parezca que todas estas definiciones explican con mucha claridad la esencia de funciones similares a medida que ordenanzas, cédulas, decretos, leyes, reglamentos y otras normas ponían las palabras en los renglones correspondientes, han ido añadiendo algún punto de complejidad, de inflexión e incluso de perfección.

El término fiscalización externa surge en España con el TCu, como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. El TCu o el OCEX fiscaliza pero quien controla es el Parlamento, según Lozano Miralles (1995:83) el sentido estricto del término fiscalización es el de ser un instrumento adicional al servicio de ese control más amplio que es el parlamentario, el ámbito para la fiscalización es menor. De tal manera que el Control Externo es un ámbito mayor en el cual están incluidas la Rendición de Cuentas y la Fiscalización. En tal sentido, Termes I

Anglés (1995:23) define la fiscalización como un proceso que utiliza las técnicas de auditoría para poder criticar las cuentas, acercándola a la censura o evaluación y señala que la auditoría constituye una fase previa a la fiscalización. La fiscalización vista como un procedimiento evaluador representa un eslabón fundamental que permite vincular la gestión con los resultados económicos y financieros, al medir y analizar la información presentada, pueden llegar a revisarse aspectos indicativos de eficiencia, eficacia, economía, financiación y hasta del desarrollo autonómico.

El alcance de la actividad de control descrito por EURORAI (2007:24) destaca que las funciones de los Órganos de Control Externo vienen definidas en sus leyes respectivas, siendo la principal fiscalizar la gestión o actividad económica, financiera y contable del sector público regional, y en segundo término las corporaciones locales de la respectiva región. González Díaz (2003:70) esboza la complejidad normativa del proceso de rendición de cuentas generada por la heterogeneidad de la forma de remisión de cuentas y el cumplimiento de los plazos de presentación de las cuentas anuales en las diferentes CCAA, por tanto, si ocurriese un retraso en la rendición de cuentas traerá consigo la demora en la fiscalización, ya que la rendición de cuentas no es un fin en si misma sino un medio para llevar a cabo el control de legalidad y de la gestión económico-financiera. Al estudiar la participación de los OCEX en la rendición de cuentas de las CCAA, se evidencia que el potencial de actuaciones que mantienen constituye una extensión estratégica para la modernización, eficiencia, desarrollo y mejoramiento continuo de la gestión pública autonómica, local y descentralizada. Es necesario profundizar en su misión, significado, alcance, vinculación con la fiscalización y precisar los mecanismos más destacables de la Auditoría financiera, de legalidad, operativa, de gestión o vista como una función económica integral para el SPA.

5.1. La extensión del control externo y la fiscalización

El estado actual de la rendición de cuentas autonómicas requiere la amplitud en el alcance de toda su extensión, pues será susceptible de ser revisada en las fiscalizaciones por el TCu y los OCEX autonómicos, pues les corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las CCAA, así lo describe Gómez Sánchez (2001:164), el TCu como la máxima autoridad en el control externo y las OCEX en segunda jerarquía. Para los usuarios de la información saber que las cuentas que se rinden previamente han sido sometidas a verificación supone una seguridad, asimismo para la entidad significa un mayor incentivo para suministrar una información fiable. Martínez González (2005:88), explica las exigencias en el ámbito público que el control externo adquiere formas más amplias, desde un control de legalidad hasta teóricamente un control de eficiencia, pasando por el control financiero y auditoría de las cuentas. Lo cual es una ventaja comparativa una vez que se haga de forma más operativo el control, para evitar rigidez y retrasos.



La situación presente del control externo, la fiscalización o auditoría pública puede compararse con el objetivo fundamental de la auditoría de cuentas de empresas, al procurar la verificación que las cuentas reflejen la imagen fiel. Girón González (2007:22) explica que el cumplimiento de la normativa contable y las revelaciones adicionales rendidas deben conducir a la imagen fiel de la entidad. La aplicación de los principios generales será suficiente para que las cuentas expresen la imagen fiel, deberá suministrar información suplementaria en las cuentas anuales sobre los principios contables adicionales aplicados. La Auditoría Pública es una revisión de la actuación económica de la entidad auditada que según Alzola Martínez de Antoñana (1997:59) tiene diferenciadas características con respecto a la contabilidad de la auditoría privada, pues examina información presupuestaria, económica, funcional y la contabilidad patrimonial. Con respecto a la legalidad, los procedimientos de auditoría también se caracterizan y diversifican, debido a la obligatoriedad en la Administración Pública del cumplimiento de todas las disposiciones legales vigentes y aplicables.

La realidad actual de la auditoría del sector público proviene de una evolución a lo largo del tiempo en su concepción y alcance, puesto que tal como señala Pucheta Martínez y Cortés Fleixas (2005:100), no han desaparecido conceptos tradicionales de control de la regularidad y legalidad de las operaciones públicas, sin embargo, se han incorporado otros objetivos como la economía, la eficacia y la eficiencia de la gestión pública. Cansino Muñoz-Repiso (2001:130) revisa la evaluación del sector público y destaca las auditorías como mecanismos inequívocos de evaluación, de gran importancia para la sociedad. Recoge los principales tipos de auditoría de acuerdo a los objetivos se definen en auditorías de regularidad y auditorías de gestión u operativas.

Como puede apreciarse en la Figura 8 los tipos de auditoría pueden combinarse y aplicarse de manera conjunta en lo que se ha denominado como la auditoría integral, tomando las técnicas de auditoría comunes y sumando los beneficios de los procedimientos de regularidad y análisis de la gestión pública. Desde una visión integrada del control externo pueden obtenerse mejores conclusiones y aportar mayor cantidad de respuestas a las necesidades de los usuarios de la información financiera pública. Las auditorías de regularidad pueden tener diversos criterios de clasificación, tipología o ramas de diferentes modalidades las más aplicadas son la auditoría financiera, de economía financiera o de cuentas y en otra vertiente la auditoría de cumplimiento vinculada con la legalidad. La auditoría de cuentas anuales es la modalidad de la auditoría de regularidad contable, que tiene por finalidad la verificación relativa de si las cuentas anuales representan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de los resultados y la ejecución del presupuesto.

Las auditorías operativas o de gestión, pueden dedicarse a evaluar los siguientes aspectos: La eficacia, eficiencia y economía; los programas o proyectos públicos y los sistemas y procedimientos. Las auditorías operativas o de gestión constituyen un tipo de auditoría estratégica en el marco de la rendición de cuentas Montesinos Julve (1999:20) enfatiza los grandes aportes para los procesos de control y de información a la sociedad, en sí misma evidencia modernización y tiene una perspectiva administrativa amplia y según Alejos Garmendia (2002:36), busca una opinión experta e independiente de la calidad, coherencia y razonabilidad del proceso de gestión en entidades públicas.

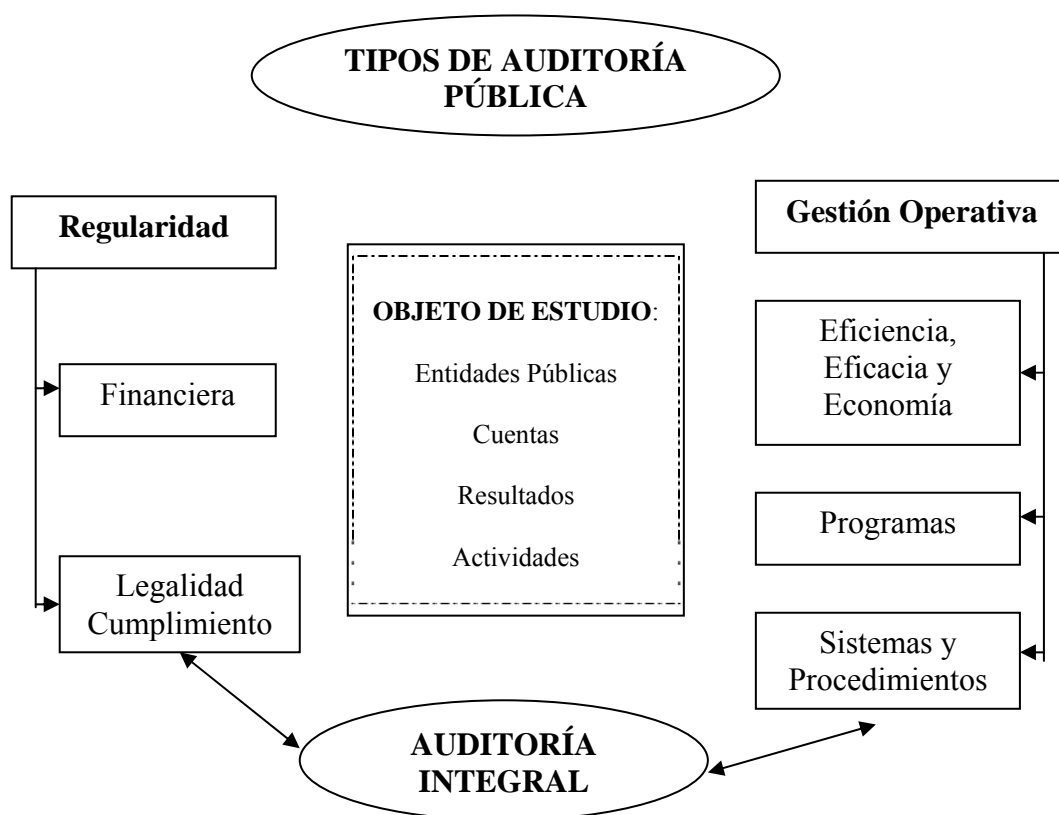


Figura 8. Tipos de Auditoría Pública

(Elaboración Propia)

En la UE se le ha dado importancia a la armonización de los procedimientos que generan transparencia pública, es por ello que la *Federation of European Accountants* (FEE) ha hecho pública una nota al Parlamento Europeo señalando el interés público de la utilización de las Normas Internacionales de Auditoría (*International Standards on Auditing*, ISAs). Melián Hernández (2006:37) destaca la necesidad de las normas estandarizadas para distinguir la auditoría de cualquier otra actuación



revisora, en tal sentido, para que pueda calificarse de auditoría deben seguirse determinados criterios, métodos básicos y procedimientos. Emitir normativa de auditoría es una característica común en los organismos de control en España. La legislación sobre la auditoría pública desarrollada ampliamente por González Díaz *et al* (2009:19-972) describe que está enmarcada en un conjunto de normas que van desde las normas emitidas por Organismos Internacionales, la Constitución, Leyes Generales, normas del ICAC, IGAE, normas de la comisión coordinadora para los OCEX y las propias normativas internas de fiscalización de algunas CCAA.

Externamente las Normas Internacionales de Auditoría de la *IFAC* presentan de manera extensa los aspectos relacionados con la realización de las auditorías y matiza en los casos necesarios su aplicabilidad en el sector público y es importante conocer los grupos que conforman dichas normas. Las normas de auditoría del sector público vigentes en España tienen una estructura y contenido similar a las normas técnicas de auditoría del ICAC. Las normas de auditoría que expone la IGAE (1997:19) se asemejan con las normas universales de aceptación general para el sector público, y contienen varios módulos a saber, el primero se refiere al sujeto auditor, luego la ejecución del trabajo y a la forma del informe. Las normas de auditoría tienen una aceptación general y deben aplicarla todas los funcionarios que practiquen revisiones aplicando técnicas y procedimientos de auditoría.

La nueva ley de auditoría de cuentas (LAC) del 1 de julio de 2010 se publicó en el BOE con el N° 12-2010, de 30 de junio, por la que España asume los conceptos más relevantes sobre los que descansa la nueva LAC: definición de un sistema de supervisión público, la independencia, las infracciones y las sanciones y la responsabilidad. García Benau, Novejarque Civera y Zorio Grima (2010:19) analizan las claves y señalan los principales efectos que las novedades normativas de las auditorías puedan tener sobre la actividad auditora, lo cual será aplicable en el futuro al sector público. El TCu y los OCEX realizan auditorías y fiscalizan, por tanto poseen sus propias normas internas de fiscalización, con la finalidad de asegurar la homogeneización y normalización de los procedimientos fiscalizadores seguidos por sus distintos departamentos. De Vicente Martín *et al*. (1999:126) señalan que la vertebración de las relaciones en el ámbito autonómico de las actuaciones fiscalizadoras observan una superposición funcional parcial en el ejercicio de las competencias del TCu y los OCEX, señalando que hace falta integrar el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento del TCu al conjunto del ordenamiento jurídico.

COINCIDENCIA DE LAS NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA

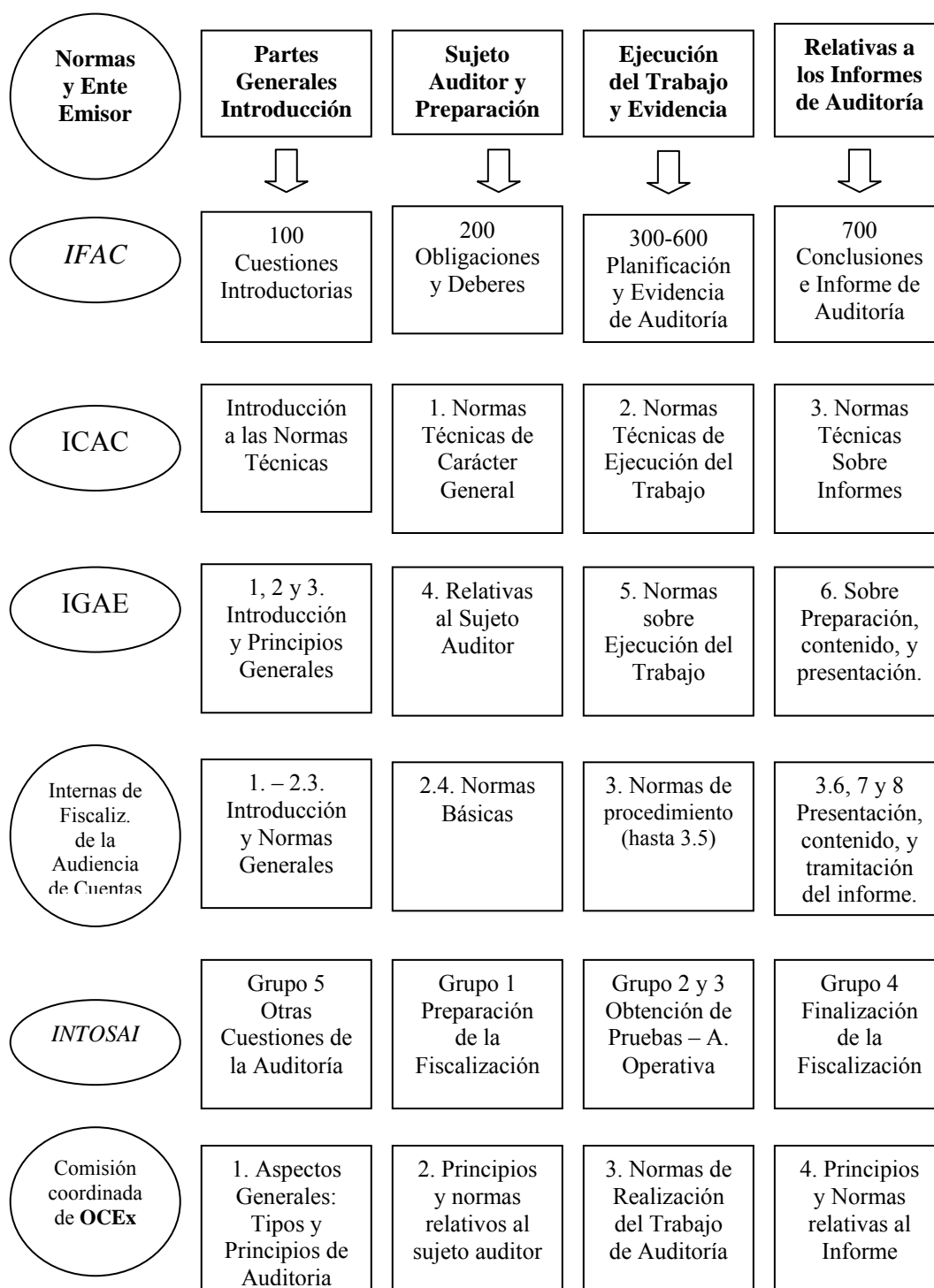


Figura 9. Coincidencia de las Normas Generales de Auditoría

(Elaboración Propia.)



En la Figura 9 puede visualizarse como se ha determinado una importante coincidencia en las secciones fundamentales. *INTOSAI* presenta sus normas de auditoría en tres aspectos normas generales, procedimientos e informes, no obstante la *EUROSAI* ha publicado las normas recomendadas para la UE en cinco grupos que sirven de guía a las auditorías. (Montesinos Julve 1994:443). Se observa una norma inicial emitida por la comisión de coordinación de fiscalización del TCU y de los OCEX, en términos generales están estructuradas en cuatro grupos. Las normas generales comienzan desde las partes preliminares y se inician por una introducción y normas técnicas universales, que definen conceptos, objetivos, alcances, ámbitos y tipos de auditoría. En términos generales la misión de la función de auditoría.

Normas relativas al sujeto auditor, que regulan la calificación de los profesionales, definen sus obligaciones y responsabilidades. En algunos casos se refieren a las normas básicas de preparación o requisitos necesarios para que se pueda dar la auditoría. Las normas relacionadas con las cualidades y personalidad de los auditores, son fundamentales para garantizar la objetividad, independencia, alcance y profundidad de la función de revisión. Al esperarse un nivel profesional y capacidad adecuados al trabajo a realizar. En este punto se destaca la ética y competencia profesional del personal.

Normas sobre la realización de los trabajos de auditoría, en las que se desarrollan aspectos relacionados con la preparación y planificación de las actuaciones, la documentación y la obtención de evidencias, el control y la supervisión de los trabajos y cuestiones relativas a la revisión del cumplimiento de la legalidad de especial significación en el ámbito del sector público, es destacable la tendencia a incluir la posibilidad de control de calidad o vigilancia de los procesos de auditoría para garantizar la optimización a través de estándares de calidad. Las normas destacan la necesidad de una buena planificación de las técnicas de auditoría que deben aplicarse y que se garantice un control de la calidad de los procesos de auditoría, Iturriaga Nieva (2003:17) ejemplifica la planificación del control externo, revisando los requerimientos y prioridades del programa anual, de manera que durante la ejecución del trabajo y a los resultados que se obtengan en la auditoría, se les pueda verificar de acuerdo a lo planeado.

Normas relativas a los informes, en la que se señalan los requisitos relativos a la preparación, el contenido, la presentación y la difusión. Las cuales coinciden en su mayoría como parte final o resultado del proceso de auditoría. Esta coincidencia demuestra la utilización histórica de los principios y normas emitidos a nivel internacional para empresas de lo general hasta llegar a la aplicación en las auditorías autonómica y local de los OCEX. Las normas relacionadas con los informes de auditoría expresan la importancia de la oportunidad, claridad, confiabilidad y estandarización de los mismos. Se pretende uniformar el estilo, forma y alcance de los informes, de manera que sean compresibles, comparables y transparentes.

La elaboración por el TCu y los OCEx de un informe o memoria anual para ser remitido al Legislativo del funcionamiento de los mismos, en los que se contempla expresamente un resumen de toda la gestión realizada, Hernández Fernández (1999:59), pone de manifiesto la heterogeneidad en la legislación de los OCEx a la hora de definir dicho informe o memoria de las actuaciones propias durante el ejercicio correspondiente. Los procesos de presentación de los resultados o los denominados *outputs* del sistema de control público están tipificados en las leyes respectivas y pretenden la transparencia de los propios Órganos de Control Externo.

En la actualidad se le da suma importancia a la calidad de los resultados de la auditoría, por ello Ordoki Urdazi (2005:414) plantea la necesidad de la revisión por expertos independientes del desempeño de las entidades fiscalizadoras. Debe procurarse incorporar el concepto de calidad en las auditorías públicas de manera que puedan controlarse las mismas a través de parámetros evaluativos de la planificación y ejecución del trabajo e informes de auditoría. La auditoría pública es un valor en sí misma, con independencia de su resultado, por ello Garcés Sanagustín (2006:100) resalta entre los factores condicionantes de la eficacia de la fiscalización la conciencia de la existencia del control externo sobre el gestor público, puesto que crea un estímulo hacia una gestión eficiente. El control externo se enfrenta en la actualidad a determinadas perspectivas delimitadas por diversos factores y elementos condicionantes de la rendición de cuentas en su entorno internacional, europeo, nacional, local y autonómico.

5.2. Perspectivas de la situación de la auditoría autonómica

Las corrientes internacionales hacia la normalización del control externo y la Contabilidad Pública presentan perspectivas o una visión de la situación actual que en nuestro enfoque se basan en la transparencia contable, de gestión y desarrollo económico social. El análisis de los procedimientos, informes y actividades que desarrollan los Organismos de Control Externo permiten determinar los principales elementos coadyuvantes para la rendición de cuentas autonómica orientada a la colectividad.

El conjunto de circunstancias que afectan el control externo autonómico se pueden circunscribir a una variedad de elementos envolventes que dinamizan la situación actual del sector autonómico y determinan las fortalezas y retos del proceso de control externo para impulsar la responsabilización autonómica. Tal como se ilustra en la Figura 10, las CCAA enfrentan dos principales vertientes que se orientan por un lado hacia la transparencia para los usuarios de la información y otra vertiente orientada a pretender las reformas tendientes a lograr la modernización con innovaciones y actualizaciones de los sistemas de información económica financiera de las CCAA.

PERSPECTIVAS DE LA SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA AUTONÓMICA

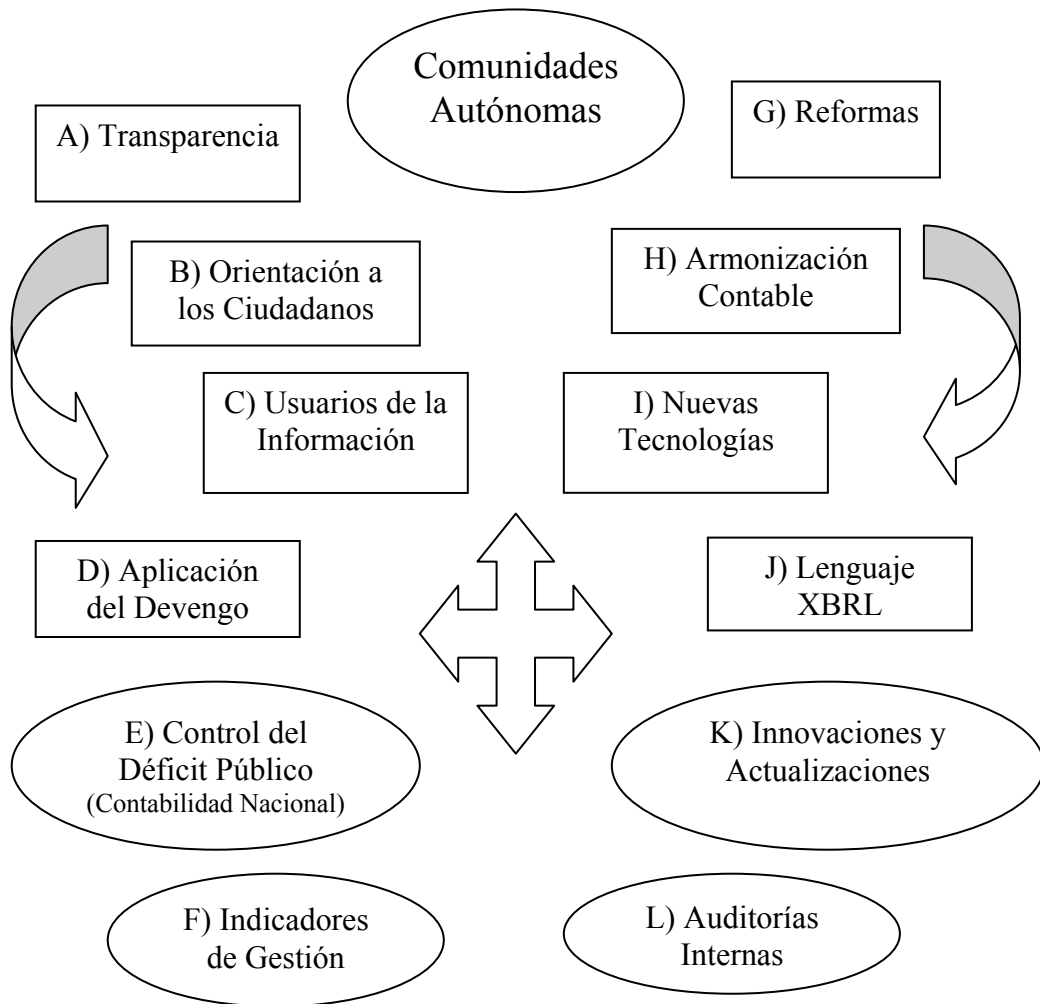


Figura 10. Principales perspectivas de la situación de la auditoría autónoma

(Elaboración Propia)

Las agrupaciones que conforman las principales perspectivas de control externo autónomico no son excluyentes entre sí, por el contrario se comportan de modo interactivo y cada elemento característico puede generar un nuevo eslabón o estar estrechamente asociado con otros factores, al tratar de ordenarlas y darles una secuencia lógica obtenemos dos grandes vertientes o agrupaciones de elementos asociados. La primera agrupación se orienta a la transparencia de la información orientada a los usuarios, en ella tendríamos los siguientes elementos:

A) Transparencia.

Se destaca el principio de transparencia entre las perspectivas del control externo autonómico, Blasco Lang (2004:185) destaca que para lograr la máxima transparencia en el ejercicio de la auditoría de las cuentas anuales debe emitirse opinión de la adecuación de la información a la realidad y plena publicidad a los informes, González Díaz (2002:153) opina que existe un esfuerzo importante para favorecer la transparencia hacia los usuarios para un mayor conocimiento y uso de los informes de fiscalización. Brusca Alijarde y Montesinos Julve (2006), destacan que la responsabilidad está conectada con la rendición de cuentas por ello el gestor es responsable del uso de los recursos y de los resultados, en consecuencia, tiene cada vez mas importancia la transparencia, calidad y relevancia de la información de la gestión de las entidades públicas orientada a los ciudadanos.

B) Orientación a los ciudadanos

El perfil que debe tener el TCu o los OCEx debe abarcar la competencia técnica e imparcialidad y además de llegar al ciudadano de manera que sus opiniones sean tenidas en cuenta en la toma de decisiones, en tal sentido, Muruzabal Lerga (1999:10) señala la utilidad del control externo en la sociedad preocupada por la rendición de cuentas públicas mas transparente, lo cual no presupone que no vaya a existir corrupción, pero si que sea mas difícil realizarla y en su defecto detectarla para que sea sancionada. Las expectativas y necesidades de información de los ciudadanos está orientada a la calidad de los servicios públicos recibidos, pues la gestión pública que les afecta directamente es la razón de ser de las entidades públicas, en tal sentido la perspectiva del control debería estar orientada al ciudadano, a fin de medir su grado de satisfacción y requerimiento de datos que le permiten conocer de manera clara y comprensible los resultados de la rendición de cuentas.

C) Usuarios de la información

En la fiscalización del sector público se presentan una serie de circunstancias que por sus características hacen del trabajo de auditoria un difícil equilibrio entre principios y normas contables, normas de auditoria, la extensa legislación pública y además de sus distintas interpretaciones. Suárez y Riera (2000:39) destaca la complejidad y dilemas que los tipos de auditoría deben enfrentar con una tendencia a verificar el cumplimiento de la legalidad, con un número reducido de auditorías de gestión, limitaciones en los recursos humanos para abarcar todo el sector público y otras situaciones de escaso desarrollo en materia normativa y técnica. La auditoría pública en España requiere adaptarse al nuevo concepto de rendición de cuentas, buscando la imagen fiel pública, coincidente con la empresarial, hasta satisfacer las necesidades de los usuarios de los informes de fiscalización.



Los requerimientos informativos de los distintos usuarios externos son divergentes, pero tienen como intereses comunes el conocimiento de la gestión de los recursos públicos así como de sus actuaciones presentes y futuras. Pucheta Martínez y Cortés Fleixas (2005:104) señalan que los usuarios demandarán estados financieros auditados por expertos independientes. Lo cual reportará seguridad y fiabilidad respecto a una de las posibles fuentes de información pública útil para la toma de decisiones.

D) Aplicación del Devengo

La introducción del presupuesto por devengo hace que las cuentas anuales y la información presupuestaria constituyan un sistema integral de gestión entendido como planificación, ejecución y control, lo que permite no sólo comparar previsiones y realizaciones, sino una utilización más activa de las cuentas anuales para el trabajo de seguimiento y planificación en los años siguientes. Asimismo, Apellániz Gómez (1997:659), Zubiaur Etcheverry y Caraballo Esteban (2006:160) justifican el empleo del devengo para la elaboración de estados contables en los entes públicos pues supone un impulso importante para la utilidad de estados previsionales y establecer las pautas de la actuación económica pública sobre la misma base. Martí López (2004:88) afirma que la auténtica implantación del principio de devengo en los sistemas contables públicos tiene lugar cuando éste se aplica para la elaboración del presupuesto por ser el documento clave en la formulación de políticas públicas. Las ventajas de la implantación del devengo no se materializarán plenamente si el presupuesto, que es el documento clave en cualquier Administración Pública y la base sobre la que los políticos y gestores públicos toman sus decisiones, sigue elaborándose con un criterio de caja modificada. De allí que los estados contables no se les dé la misma importancia que al presupuesto autonómico.

E) El control del déficit público y deuda medidos en términos de Contabilidad Nacional

Es una perspectiva o reto mediante el cual las liquidaciones presupuestarias han de ofrecer información adecuada y suficiente que permita la verificación del principio de estabilidad presupuestaria lo cual repercute en el examen y comprobación de las cuentas generales. Barea Tejeiro (2004:23) vincula la transparencia con el control del déficit público y propone que el TCu o los OCEx verifiquen el cumplimiento de la LGEP, es de máxima importancia y actualidad y daría credibilidad a la gestión, se ha impulsado este enfoque para ampliar el control pero no se ha puesto en práctica. Asimismo Montesinos Julve (1996:64) destaca la aplicación del criterio del devengo completo para informar de las magnitudes de déficit y deuda pública, medidos en términos del SEC-95 de contabilidad nacional. El control externo que corresponde ejercer al TCu y los OCEx ante las perspectivas de la estabilidad macroeconómica de la UE en materia económica y monetaria, según el análisis de Fernández Jiménez (2005:51), debe velar por el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad,

eficiencia en uso de recursos públicos y la transparencia. Asimismo, Antuñano Maruri y Fuentes Prósper (2002:16) afianzan esa afirmación con la experiencia de la Generalitat Valenciana, por el desarrollo autonómico de una envergadura presupuestaria notable y una elevada diversificación institucional que desbordan los sistemas de control en la función contable, generando una pérdida de capacidad explicativa y predictiva de la información financiera pública y un aumento de salvedades de las cuentas autonómicas por parte de los OCEX. Se requiere una conciliación con los datos de estabilidad presupuestaria, macroeconómica y la contabilidad pública para la transparencia de las cuentas públicas. Es importante la aproximación entre contabilidad pública y contabilidad nacional, en el marco del pacto de estabilidad y crecimiento europeo. En tal sentido, Medina Jáber (2009:26), Pérez Pérez (2009:126), Bretón Azofra y Jiménez Calvo (2006:15), Fernández Jiménez (2005:53) y Montesinos Julve (2003:184) puntualizan que el control del déficit público y la deuda para España ha supuesto el desarrollo de esfuerzos significativos de las entidades públicas, los profesionales y académicos por aplicar los conceptos y esquemas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), a pesar de las dificultades que puede suponer esta tarea para entidades de mediana o reducida dimensión. No obstante, se debe presentar una conciliación entre las magnitudes presupuestarias y económico-financieras con determinadas magnitudes de la contabilidad nacional.

F) Indicadores de Gestión

En la declaración de Pamplona 2006 se señala que la eficacia en la gestión pública es un reto fundamental para unas administraciones con recursos siempre limitados y en el futuro próximo dicho análisis debe ser un factor clave para los OCEX. Sin embargo, para poder afrontar ese objetivo es necesario que las políticas presupuestarias incluyan objetivos más concretos e indicadores, sin los cuales es difícil el posterior análisis de eficacia. Se observa un insuficiente desarrollo de indicadores de gestión referentes al impacto económico, social y medioambiental de las políticas, la eficiencia de las organizaciones y la economía de los procesos, lo que supone una barrera infranqueable para un control externo efectivo en estos ámbitos. En tal sentido, Pérez Pérez (2005:32) señala como factor básico para evaluar y medir resultados la determinación de indicadores de materialidad física adecuados para comprobar el grado de realización de los objetivos. Asimismo, Carreras i Puigdemongas (1998:12) sugiere que los OCEX generen un conjunto de indicadores de gestión de aplicación a los servicios públicos descentralizados, para orientar hacia la eficiencia en función del tipo de actividad y de los mecanismos de control existentes.

La segunda agrupación de las perspectivas del control externo autonómico se orienta a las reformas provenientes de la armonización contable, de las innovaciones y actualizaciones tecnológicas características del entorno cambiante que acompaña la modernización de los sistemas de información, los principales aspectos a destacar son los siguientes:



G) Reformas

Las nuevas líneas de la Contabilidad Pública abren propuestas de información oportuna e indicadores, según Nicolás Bravo (2010:16), Robleda Cabezas (2010:88), Montesinos Julve (2008:65) y Nicolás Bravo (2008:242) están justificadas por ser una disciplina que ha avanzado mucho, normalizar a través del nuevo PGCP-2010, en el cual se incluyen criterios armonizados con las reformas mercantiles (Ley 16/2007), el nuevo PGC (RD 1514/2007) y que haga referencia a las NICSP emitidas por la IFAC (2011:13), cuyo manual es muy dinámico se actualiza anualmente para el Sector Público, en función de los cambios y actualización que experimenten las NIIF. Los Gobiernos, Parlamentos y Administraciones Autonómicas deberán adoptar o adaptar sus normativas, de acuerdo a las reformas que están tomándose y de acuerdo a las circunstancias actuales. La evolución de los procesos y modernización, hacen que el control externo deba ser abierto a reformas y adaptaciones que garanticen la fiabilidad y credibilidad de los procesos de fiscalización y en el caso particular de las CCAA, deben buscar reformas que mejoren de manera continua la gestión pública. Los sistemas contables gubernamentales están desempeñando un papel esencial en el desarrollo de las reformas administrativas, utilizándose como instrumentos para mejorar la *Accountability* de los gobiernos. En tal sentido, Navarro Galera y Rodríguez Bolívar 2011:137 afirman que el modelo de valoración contable propuesto por las NICSP (*IPSAS*) pretende aumentar la utilidad de los estados financieros gubernamentales para fomentar la transparencia financiera como elemento clave de la rendición de cuentas.

H) Armonización contable internacional

El PGCP tiene entre sus propósitos la armonización contable vincula con las NIIF, desde su marco conceptual y con las NICSP, en tal sentido Nicolás Bravo (2010:17) describe el alcance de la reforma. Al contemplar la situación actual de la Auditoría Pública en España, con respecto a la reforma relacionada con el Libro Blanco, Cabeza del Salvador (2003:28) señala que se detectan en primer contacto, las repercusiones en innovaciones y criterios contables armonizados, que la reforma contable plantea. Luego las entidades objeto de revisión son heterogéneas y con nuevas formas de gestión. La NICSP 18 del IFAC (2005:511), está dedicada a desarrollar la información financiera por segmentos para entes públicos, a lo largo de los párrafos de la normativa se destaca el objetivo de rendición de cuentas o *Accountability* requerida para la transparencia informativa hacia los usuarios. En ese orden de ideas, es evidente que la adopción de normas internacionales tendrá una repercusión en la función fiscalizadora de los OCEX, así Navarro Galera y Rodríguez Bolívar (2010:379) y Navarro Galera *et al* (2007:139) demuestran en un estudio de opinión el bajo grado de aceptación de la utilidad de componentes como el valor razonable en la Contabilidad Pública por parte de los organismos fiscalizadores respectivos.

I) Nuevas Tecnologías

La utilización de las tecnologías de las comunicaciones y los avances informáticos en los procesos internos, inputs, outputs, remisión y rendición de cuentas, además de la divulgación de la información pública y relación con los usuarios puede mejorar y acelerar la capacidad de respuesta, logrando los grandes objetivos de los distintos procesos y sistemas de información, en tal sentido, es necesario continuar con esta línea de modernización de los procedimientos y actividades. El e-government y el e-management son los elementos que en perspectiva se están utilizando a nivel internacional para mejorar y maximizar la gestión pública. Ello significa que las técnicas de comunicación aprovecharían todos los recursos posibles de informática y telemática. Desde una perspectiva de los usuarios con relación directa en el entorno del sector público autonómico, como por ejemplo los proveedores de bienes y servicios, y también orientado a los beneficiarios de servicios públicos, de manera que puedan realizar por vía electrónica sus gestiones con las administraciones públicas.

J) Lenguaje XBRL

Los proyectos relacionados con la contabilidad pública se observa que siguen avanzando en el proceso de modernización a través de acciones relacionadas con los objetivos de reforma de la contabilidad pública en España, en ese orden de ideas, Pérez Pérez (2007:107) indica que se han impulsado desde la IGAE una serie de pasos como son la armonización contable, la transparencia y utilidad de la información contable, consolidación de cuentas, la contabilidad analítica y la utilización de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos (XBRL) en los procesos contables. Entre otras medidas, se considera conveniente potenciar la utilización del formato XBRL en la presentación de la información contable, la remisión de los documentos contables y sus justificantes por medios informáticos con carácter general y la utilización de la firma electrónica. En algunos OCEX se han creado plataformas de presentación telemática de rendiciones de cuenta accesibles desde las páginas web oficiales para las EELL, Valdés Díaz (2005:90) señala el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía y la evolución de la rendición en soportes telemáticos que han ido aumentando a lo largo de los ejercicios sucesivos. Esto permite generar estados contables de cada entidad con una estructura homogénea que posibilita su análisis, impresión, agregación por estratos, efectuar validaciones, correcciones y obtener las conclusiones para la elaboración del Informe Anual.

K) Innovaciones y Actualizaciones

Son numerosas las innovaciones y actualizaciones que se requieren y surgen continuamente, las cuales constituyen verdaderos retos para la rendición de cuentas y el control externo. Según Canales Aliende (2000:24) los retos en la gestión financiera pública y las mejoras e innovaciones a introducir en la contabilidad pública deberán seguir constituyendo un potente



motor para la modernización de las administraciones en su conjunto y para el aumento de la transparencia de las actuaciones públicas. En esa línea, Nicolás Bravo (2008:242) expresa que para poder evaluar la buena o mala gestión de las administraciones públicas, que son las entidades sometidas a los principios de la contabilidad pública, no es suficiente con la información de tipo patrimonial y presupuestario que actualmente se incluye en las cuentas anuales de estas entidades. Es preciso complementar esta información con otros informes sobre los costes de las actividades de estas entidades y los indicadores de gestión. Asimismo, Monzó Torrecillas (2003:44) sugiere desarrollar una formulación de la cuenta de resultados alternativa a la contenida en el vigente PGCP, que responda a una clasificación de los gastos e ingresos por funciones en lugar de por su naturaleza económica, de forma que se potencie su utilidad como instrumento exponente de la eficiencia y rendimiento alcanzados en la prestación de servicios. La información suministrada resultaría más útil para la toma de decisiones si reformulase su actual presentación desglosando por escalones los sucesivos márgenes que configuran el resultado.

L) Auditorías Internas

La rendición de cuentas se fortalece con la auditoría pública, en particular la auditoría posterior y externa realizada por los OCEX, no obstante, debe destacarse la preparación necesaria para que se dé la auditoría externa, por tanto es requerida la labor que realizan los órganos de fiscalización interna, control interno o auditoría interna, como preparación y fase previa en la rendición de cuentas, tal como sugiere Nodal Llobera (1997:57) se necesitan unidades de enlace entre los órganos de control interno y los OCEX respectivos, mejorar los sistemas de rendición de cuentas y acortar tiempos. Un elemento importante de la fiscalización en el sector público es la auditoría interna, tal como lo expresan Herrador Alcaide y Sansegundo Ontín (2005:22), el alcance de la auditoría interna en un sentido amplio comprende un proceso de revisión y evaluación del funcionamiento de la entidad, la ejecución de forma independiente y objetiva, gestionada desde la propia entidad y con el fin de asegurar su gestión eficaz y su responsabilidad social. El calificativo de interna que se aplica a este tipo de auditoría encaminada a revisar la gestión de una entidad está vinculada a los orígenes de los procesos de auditoría, también se le suele denominar auditoría operativa, auditoría de los procesos, auditoría global o auditoría integral, en todos los casos el objetivo es la revisión de la gestión o de la operatividad de una entidad. La auditoría interna es necesaria como fase previa para la fiscalización, auditoría externa y el control externo posterior, de manera que oportunamente se detecten las fallas y debilidades, adelantando pruebas y procedimientos para posteriores revisiones. Existe la tendencia de aumentar la probabilidad de detectar desviaciones en los procesos de auditoría interna por la cercanía a la organización misma de las entidades.

5.3. Tendencias y retos de la fiscalización autonómica

Nuestras reflexiones de diversas situaciones observadas en las actuaciones de fiscalización matizan las corrientes del control externo en las CCAA, como el hecho de que los OCEx estén vinculados en exclusiva a las correspondientes asambleas legislativas, sin relación de jerarquía posible con el TCu, constituye un aspecto significativo que coincide con el modelo del federalismo cooperativo, teniendo en cuenta la realidad, los nuevos principios comunitarios inspiradores como los de subsidiariedad y proporcionalidad, y la aplicación de los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión de lo público, nos llevan a sustentar algunas de las principales corrientes actuales vinculadas con nuestro estudio (Véase la Figura 11), se han podido determinar las principales tendencias:

TENDENCIAS Y RETOS DE LA FISCALIZACIÓN AUTONÓMICA

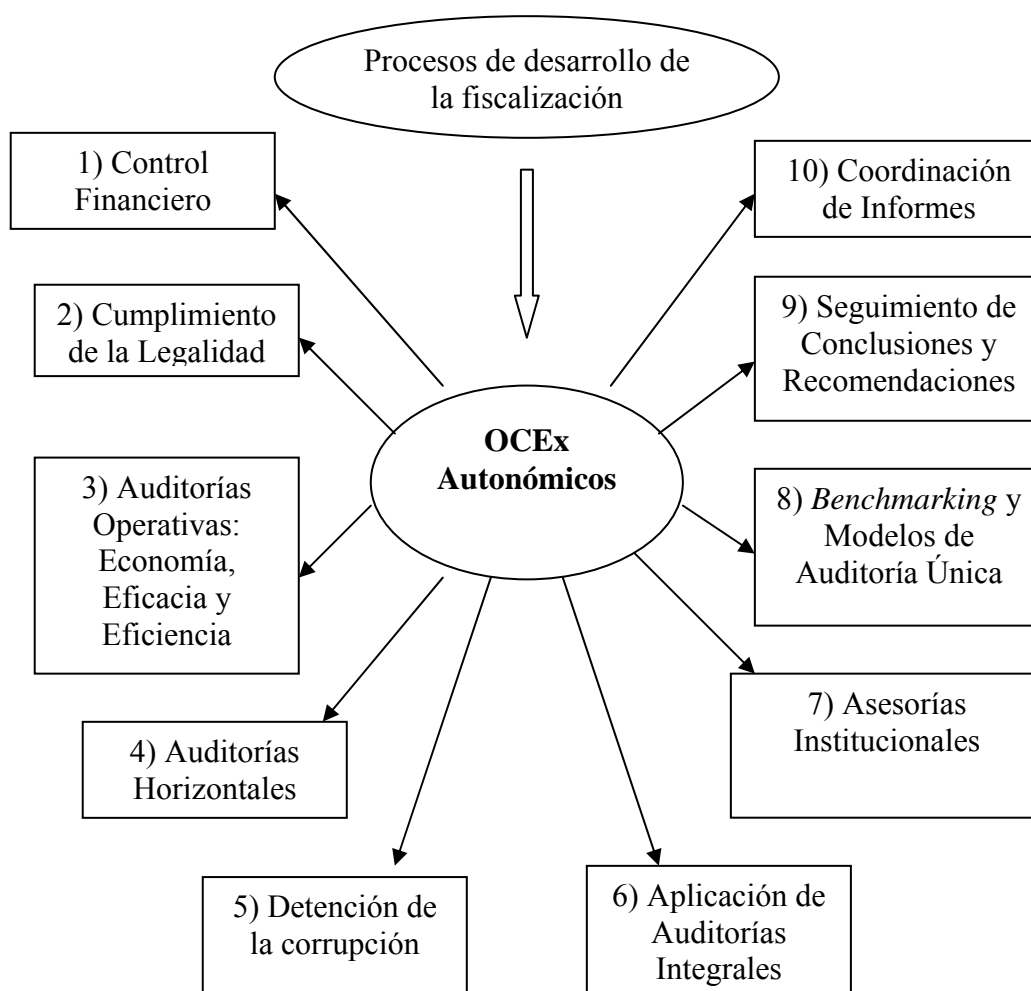


Figura 11. Tendencias de los procesos de fiscalización autonómica

(Elaboración Propia)



En los procesos de desarrollo del control externo advertimos la diversidad en la atribución competencial que va desde la fórmula de un Tribunal al estilo del TCu, hasta el reconocimiento expreso de no necesitar un órgano de esas características, dejando en manos del TCu el ejercicio de las funciones de control económico y presupuestario. Gorordo Bilbao (2008:27) afirma que a pesar de las bases legales que postulan un sistema asimétrico de instituciones y competencias, muy distintas en las diversas CCAA, la realidad institucional no ha resultado así, a consecuencia de la imitación, pactos autonómicos y reformas estatutarias, el hecho cierto es que las competencias de unas y otras CCAA se han ido aproximando.

1) El control financiero: es un concepto de suma importancia a los efectos de la rendición de cuentas, ya que los criterios y normas generales de auditoría son consecuencia directa del uso de la auditoría pública como técnica de control financiero. Producto de ese análisis, Moya (2000:26) define los objetivos que persigue el control financiero con la auditoría en los aspectos siguientes: que las actuaciones realizadas se han llevado a cabo de acuerdo con los criterios de eficacia, eficiencia y economía; que los estados contables expresen fielmente la situación económico-financiera de acuerdo con principios y normas contables y los procedimientos aplicados garanticen de forma razonable que las operaciones se han desarrollado de acuerdo con la normativa aplicable. En el caso de presupuestos por programas deben evaluarse los sistemas y procedimientos de seguimiento de los mismos. En el caso de sociedades mercantiles y ayudas al sector privado se verificará el cumplimiento de las distintas normativas aplicables así como el uso adecuado de los recursos de los fondos concedidos.

2) Cumplimiento de la legalidad: Benito López y Hernández Fernández (1996:65) señalan que los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia se utilizan de manera heterogénea en la legislación de los OCEX, omitiéndolos, confundiéndolos y solo un par de CCAA los tienen definidos claramente en sus normativas. De Pablos Escobar y Valiño Castro (2000:119) señalan que el control legal externo de la actividad económico-financiera de las CCAA no tiene poder sancionador vinculante, con lo cual las denuncias que surjan tienen escasa eficacia, además hace falta un mayor acuerdo entre el control interno y externo, para corregir determinadas prácticas. Hasta lograr potenciar la labor correctora de los órganos de control a través de los mecanismos adecuados.

3) Las Auditorías de Gestión: constituyen un campo que se ha estado desarrollando últimamente y se plantea según Montesinos Julve (1999:19) como uno de los retos para las EFS y OCEX. La auditoría de gestión es una de las principales tendencias que se ha desarrollado de la auditoría moderna y tiene una perspectiva amplia del papel gerencial y tal como expresa Alejos Garmendia (2002:37), aporta una opinión experta de la calidad, coherencia y razonabilidad del proceso de gestión en entidades públicas. Según Pablos Rodríguez (1997:63) es necesario que en la Administración Pública se auditen los aspectos de la gestión para comprobar que si se han conseguido

los objetivos planteados. Jiménez Rius (2007:33) refuerza la necesidad de no quedarse únicamente en la realización de fiscalizaciones financieras o de legalidad sino de impulsar las fiscalizaciones operativas. Además, desde los informes de las EFS pueden influir en la realidad de manera indirecta, con las recomendaciones de sus trabajos. Montesinos Julve (2000:63) nuevamente presenta nuevos ámbitos de la fiscalización tales como la realización de auditorías de gestión que debe aumentar su peso en la carga de trabajo de los OCEX, si se quieren alcanzar estándares de países más avanzados. Cabezas de Herrera Pérez (2005:24) afirma que la fiscalización enfrenta nuevas competencias que pueden abrir nuevos horizontes en el campo de la auditoría operativa y los órganos de control externo del Estado deben cumplir una función transversal para que los ciudadanos reciban servicios públicos económicos, eficaces y eficientes. Las nuevas propuestas del alcance y efectos del control no deben limitarse al cumplimiento de la legalidad, Da Costa Marques y Marques de Almeida (2004:33) señalan la necesidad de intensificar el papel de la auditoría en el sector público puesto que la tendencia es hacia el control externo de gestión que evalúe el cumplimiento de metas y objetivos. En otro contexto, autores como Baker y Owsen (2004:791) destacan la importancia de incrementar el rol de la auditoría externa. Si continúa la importancia del control externo de gestión los propios usuarios evaluarán la inversión y utilización eficaz de recursos públicos en la satisfacción de necesidades.

4) Auditorías Horizontales: La ejecución de fiscalizaciones transversales (Jiménez Rius 2007:33) genera informes de carácter cruzado, Escosa Vicente-Cervera (2003:43) explica que el objeto de estas auditorías va más allá de opinar respecto a las cuentas y gestión de una entidad en términos globales, sino que una rama de la actividad se convierte en el sujeto pasivo de la auditoría, analizándose el funcionamiento económico-financiero a través de una muestra representativa de diversas entidades, con resultados aplicables a todo el sector. Los estudios de opinión sobre las instituciones, como la experiencia de Navarra por Erbiti Zabalza (2005:44), apuntan a que la auditoría pública puede apoyarse en la sociología de manera estratégica para completar los informes con estudios que midan el grado de satisfacción de los ciudadanos ante los servicios públicos de la gestión a fiscalizar, esto supondría un salto cualitativo en la calidad de los informes.

5) Detención de la Corrupción: Cuando se practica una fiscalización en toda su extensión, como lo describe Escosa Vicente-Cervera (2003:42) que se base en los documentos y actos que fundamentan los registros contables, permiten apreciar anomalías en la rendición de cuentas que pueden ser cometidas por cualquier entidad sea grande o pequeña. Como valor añadido podrá evaluar si las anomalías se han producido por error o por conductas intencionadas, en consecuencia emitirá recomendaciones para la mejora en el futuro o iniciará el proceso de exigencia de responsabilidades respectivamente. Velarde Fuertes (2002a:19) expone las tendencias del Tribunal de Cuentas ante los nuevos tiempos destacando los dos grandes temas que están marcando la gestión de fiscalización: El examen de casos



de corrupción e irregularidades y el control legislativo y de opinión pública a excesos de gastos, con base en la actual Ley General Presupuestaria. La fiscalización externa de los ingresos de los entes públicos por los OCEx, López Díaz (2008:28) resalta que es pertinente por razones atinentes al cumplimiento de los objetivos de estabilidad, lucha contra la corrupción y desde el punto de vista de la justicia y la solidaridad a la hora de contribuir a la financiación del gasto público. Por ello el control externo resulta cada vez más necesario aunque de cara al futuro se deba incidir en los elementos susceptibles de control y de relevancia, tales como, los aspectos comunes a todos los ingresos públicos y que abarcan los criterios de presupuestación, cuestiones operativas de los procesos de contabilización y control interno de los ingresos así como la verificación de la afectación de los ingresos.

6) Aplicación de Auditorías Integrales: La fiscalización de la Gestión Pública depende de los componentes financieros de la rendición de cuentas, pues requiere de una ampliación de la información básica proporcionada que pueden ser basados en la imagen fiel de la organización, demostrar la estabilidad financiera conciliando con datos y cifras de la contabilidad nacional, comparabilidad y mayor rigor técnico en la información financiera y de balance. Las técnicas de auditoría pública según Alzola Martínez de Antoñana (1997:60) deben propiciar una auditoría integral orientada al área financiera, de cumplimiento y los procedimientos de gestión empleados, hasta una fiscalización de la actuación económica. En la auditoría de la gestión se busca comprobar si los objetivos se han alcanzado, por ello es muy importante seleccionar y planificar las actuaciones de auditoría para verificar si las acciones se han realizado con apego a los principios de economía eficacia y eficiencia. El informe de auditoría pública integral será más extenso pues debe describir la opinión de las incidencias detectadas.

7) Las asesorías institucionales: Otro aporte de las EFS y OCEx en la rendición de cuentas moderna es la competencia asesora, la cual debe basarse en la experiencia en las auditorías, sin incidencias en los fundamentos de objetividad, independencia, regularidad, alcance y profundidad de las actuaciones fiscalizadoras tradicionales. Arnedo Orbañanos (1996:80) presenta aspectos generales del papel de las EFS en los procesos de modernización, con la actuación fiscalizadora tradicional detectan deficiencias y debilidades de la organización y gestión de los sujetos y objetos fiscalizados, en consecuencia, puede proponer las sugerencias y medidas para mejorar. La información que puedan proporcionar los OCEx en asesorías será voluntaria no auditada y por su misma naturaleza no vinculante con el ente público asesorado.

8) El *Benchmarking* y el modelo de auditoría única constituyen un paso adelante de gran importancia es la implantación de un sistema de auditoría única que en última instancia lo que permite, entre otras cosas, es que el trabajo de cada órgano de control que participe en el sistema sea aprovechado por los demás y se eviten duplicidades. Pérez Pérez (2008:94) presenta perspectivas del modelo recientemente acordado que deberá ser

desarrollado y puesto en práctica, lo cual, unido al compromiso de la IGAE con la racionalidad y la eficiencia, obliga a seguir trabajando para garantizar que en el futuro se siga avanzando en la coordinación efectiva entre todos los protagonistas de la función de control. Según Montesinos Julve (2000:62) la comparabilidad de los estados financieros de las Comunidades Autónomas resultará mejorada al reformarse la información contable acercándola a la imagen fiel y con referencia a la estabilidad financiera, con lo que las relaciones comparativas en los informes de fiscalización de los OCEX serán posibles y necesarias. Sin embargo, la proliferación de fórmulas de financiación destinadas a posponer el impacto presupuestario de las deudas o inversión, requerirá mayor información explicativa específica. En ese orden de ideas, Vicente Queralt (2006:13) señala hacia donde se dirige el futuro del control externo con el nuevo concepto de rendición de cuentas ante la sociedad (economía, eficacia y eficiencia) con la consolidación de actuaciones coordinadas de auditoría única que involucren las fiscalizaciones de regularidad, cumplimiento, horizontales y operativas.

9) Seguimiento de conclusiones y recomendaciones: Un mecanismo de gran importancia es el seguimiento de los resultados y sugerencias emitidas por los Organismos de Control, Sánchez Sánchez (2006:41) indica que el TCu realiza en sus informes de fiscalización observaciones que no tienen efectos jurídicos vinculantes, pero adquieren esa fuerza al ser aprobados por resolución de la comisión mixta Congreso-Senado, señala una ausencia de regulación de las recomendaciones pues el control externo no le hace seguimiento, ni la comisión mixta, ni el gobierno (a quien van dirigidas las indicaciones), ni el propio TCu. Sin embargo, la IGAE en su informe de actuación constituye una aproximación al seguimiento de las observaciones de control interno, para completar el ciclo de control es imprescindible hacerle seguimiento a las recomendaciones. Para Ordoki Urdazi (2001:11) la puesta en práctica de las recomendaciones emitidas por los OCEX puede constituir un indicador último de la eficacia del control externo. Se contempla como procedimiento básico de las auditorías revisar el cumplimiento de las observaciones del informe o ejercicio inmediatamente anterior, esta técnica de auditoría es utilizada al inicio de la ejecución de la auditoría, pues si no se modificaría el plan de trabajo a realizar en el nuevo periodo.

10) Coordinación de los Informes de Fiscalización: La capacidad fiscalizadora del TCu se extiende por su supremacía a las CCAA y los fondos descentralizados relacionados del sector público autonómico español con el extranjero. Arnedo Orbañanos (1999:86) señala que los OCEX y el TCu están obligados a coordinar su actividad fiscalizadora mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten duplicidades en las actuaciones. En el escenario descentralizado, en el que no existe una total normalización contable, es donde tiene una gran importancia para el control del déficit la cooperación entre los OCEX, Fernández Jiménez (2005:53) resalta que con la utilización de técnicas y procedimientos comunes que garanticen el ejercicio de un control homogéneo se corrija en la medida de lo



posible el tratamiento heterogéneo de las observaciones contables de las diversas administraciones descentralizadas en los informes de fiscalización. Adicionalmente, se debe considerar la tendencia que genera la nueva concepción del Informe de auditoría que resulta del marco regulatorio de la actividad de la auditoría de cuentas reformado en la Ley 12/2010 del ICAC (57597), representa una aproximación a la convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), cuyo referente lo forman las normas al respecto emitidas por la International Federation of Accountants (IFAC): NIA 700: "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", en el marco de convergencia de la UE. En otro orden de ideas, González Díaz (2005:146) manifiesta que con independencia de quien sea el OCEX encargado de realizar la fiscalización, los informes deben ser homologables entre sí y de conformidad a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los profesionales de la auditoría. No obstante, la organización del control externo mediante un modelo descentralizado y la asunción de importantes competencias por cada Comunidad Autónoma puede conducir al establecimiento de criterios y técnicas distintos de fiscalización descentralizada, según Núñez Pérez (2002:197) en este escenario de competencias deben existir valores compartidos y coordinación entre los OCEX autonómicos y el TCu fijándose reglas, criterios y técnicas comunes de fiscalización, para evitar la desigualdad en el trato fiscalizador, de tal manera que aun cuando mantengan sus propios paradigmas, colaboren entre sí en el ámbito de las circunstancias. (Salgado Pérez 2001:26). Según Carreras i Puigdengolas (2001:74) la actividad fiscalizadora del TCu y los OCEX debe intercambiar información y metodologías de auditoría de cada sector y hasta podrían establecer comparaciones de resultados. Ello conduciría al desarrollo de manuales, metodologías y programas de fiscalización genéricos, que den lugar a una mayor coherencia de los informes de los distintos órganos en temas similares, tal como el modelo de gestión de calidad para los OCEX de Cabeza del Salvador (2002:13). Se requiere acortar las distancias entre los OCEX, TCu y los ciudadanos, Muruzabal Lerga (1999:9) y Martínez Noval (2001:128) sugieren hacer esfuerzos para que los informes sean redactados en un lenguaje comprensible, sin tecnicismos ni jerga económico-auditora, manteniendo el rigor imprescindible de la fiscalización.

Este capítulo introdujo las prioridades para la continuidad de los análisis empíricos, puesto que partiendo del estado de la cuestión nos permitió proporcionar los principales elementos que confluyen en la actualidad, la rendición de cuentas y la auditoría pública autonómica. Luego, se presentaron las principales consideraciones para la actualidad. Con estas bases, el estudio se ciñe a los enfoques de las variables para la revelación de aspectos informativos y su comprobación viable con respecto a los resultados físicos y evidencia factible de validación, como son los informes anuales de la cuenta general de las CCAA.

CAPÍTULO 2

ESTUDIO DINÁMICO DE LOS ASPECTOS INFORMATIVOS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS AUTONÓMICA

1. Introducción

En esta sección se desarrolla el estudio de la información contenida en los informes de fiscalización de los OCEX. La técnica de estudio se basa en un criterio analítico transversal, evolutivo y con un enfoque dinámico de los posibles cambios en los niveles de transparencia de los informes de fiscalización emitidos por los OCEX de la cuenta general rendida por las CCAA. Asimismo, tendrá una perspectiva comparativa puesto que se dedica al estudio de las variables e indicadores de las CCAA, los cambios o estabilidad reflejada en los informes de fiscalización, se analiza la evidencia empírica producto de los procesos formales y de los informes disponibles publicados, las principales similitudes y diferencias entre los tramos seleccionados de la fiscalización publicados en la web oficial de cada OCEX.

El estudio de los informes de fiscalización anual de la Cuenta General rendida de las CCAA, revela una evolución general en los últimos años directamente relacionada con el avance de las nuevas tecnologías y la aplicación de los principios de contabilidad pública, de acuerdo con los planes de cuentas, aunado al avance de la delegación de competencias, al mayor número de Órganos de Control y de actuaciones por parte de los OCEX autonómicos.

Se sigue el formato del contenido del informe partiendo de las partes introductorias, resultados, conclusiones y recomendaciones e información adicional, por lo tanto, deberá recoger, como contenido mínimo: el título, la identificación de las personas, entidades u órganos auditados y la de aquellos a los que va dirigido, la introducción, presentación, justificación, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y normas de auditoría aplicadas a las cuentas objeto de examen, los métodos, técnicas y procedimientos de fiscalización y las limitaciones al alcance presentadas. Adicionalmente, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión y las recomendaciones.

El Parlamento recibe la rendición de cuentas que presenta cada Comunidad Autónoma a través de la Intervención General correspondiente y en el período establecido, dicha cuenta general pasa al OCEX por mandato legal del Parlamento autonómico, quien luego aprueba los informes presentados por el OCEX, que en todo caso recoge los resultados de la fiscalización, así como las alegaciones que se hayan presentado, dándole mayor validez, confiabilidad y veracidad al contenido de los informes.



El objetivo de la rendición de cuentas es ser un medio que ha de servir al objetivo de control externo de la cuenta general y de mejora de la gestión económico-financiera a través de medidas que asuman las Cortes (Malavé Verdejo 2001: 42). Los resultados y conclusiones de la actividad de los OCEx son presentados bajo la forma de informes los cuales deberán incluir, además, cualquier información que aquellos consideren necesario facilitar a los destinatarios que establezca la normativa legal.

En este sentido, la normativa legal regula unas exigencias mínimas que todo informe debe satisfacer. Termes i Anglés (1997: 37) lo denomina el alcance legal de cada informe frente al alcance ampliado, que vendría dado por las necesidades reales de cada usuario. El entorno normativo español está determinado por un conjunto de normas nacionales e internacionales de auditoría que definen el contenido de los informes de fiscalización.

Cualquiera sea el órgano de control externo encargado de realizar la fiscalización, los informes deberían ser homologables entre sí y de conformidad a los principios, normas y procedimientos generalmente aceptados de auditoría. No obstante, la organización del control externo mediante un modelo descentralizado y la asunción de las competencias de las CCAA puede generar criterios y técnicas particulares de fiscalización, sin perder de vista la referencia a la Comisión de Coordinación entre OCEx y el TCu que ha fijado criterios y técnicas comunes de fiscalización, para evitar la desigualdad en el trato fiscalizador.

2. Alcance del estudio de la rendición de cuentas de las CCAA

Los informes de fiscalización de la Cuenta General de las CCAA han sido poco tratados en los estudios y las investigaciones académicas, de manera que han sido muy pocas las publicaciones observadas, por ello, se ha determinado hacer un análisis y valoración de la información presentada en los informes por los OCEx. Asimismo se observará el grado de coincidencia con las disposiciones contenidas en las normas de auditoría pública existentes, obligatorias para los OCEx y de referencia voluntaria.

La rendición de cuentas se distingue por el apego a las disposiciones legales que permiten las intervenciones y le otorgan la autoridad para, planificar sus actuaciones, fiscalizar y emitir los informes correspondientes. Los informes para el análisis provienen de los Organismos de Control Externo: del TCu y de los OCEx Autonómicos, los cuales han realizado las actuaciones de fiscalización en las correspondientes CCAA, durante los últimos años.

En una revisión de los antecedentes de un par de años previos a 1999, se observan muy pocos informes o memorias publicadas en algunas de las páginas web oficiales de las CCAA (1997 y 1998, cinco y siete respectivamente), durante periodos anteriores a estos años sólo fueron publicados en los boletines oficiales correspondientes vinculados a los OCEx

respectivos. A partir de 1999 los OCEx y el TCu, comienzan a publicar en Internet los informes anuales de fiscalización de las Cuentas Generales, lo cual constituye un avance importante en la divulgación y transparencia de la información pública. Con motivo de la disponibilidad de la información en Internet, se observa una consolidación de la divulgación de información, por tanto se inicia el periodo de estudio desde el ejercicio 1999 hasta 2009.

Tabla 1. Informes de fiscalización de las CCAA desde 1999 hasta 2009

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Andalucía	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA
Aragón	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P
Asturias	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	SCA	SCA	SCA	SCA	SCA
C. La Mancha	TCu	TCu	TCu	TCu	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	P
Canarias	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC
Cantabria	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P
Castilla y León	TCu	TCu	TCu	TCu	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	P	P
Cataluña	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	P
Extremadura	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P
Galicia	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	P
Illes Balears	TCu	TCu	TCu	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB
La Rioja	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P
Madrid	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM
Murcia	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P
Navarra	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN
País Vasco	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	P
Valencia	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV
Total por Año	17	17	17	17	17	17	17	14	14	11	7

TCu = Informes Auditados por el Tribunal de Cuentas (Informes de Fiscalización Completos)

OCEx Autonómicos de acuerdo a las siglas = (Informes de Fiscalización Completos):

CCA= Cámara de Cuentas de Andalucía

ACC= Audiencia de Cuentas de Canarias

TVCP= Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

CCM= Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

CCN= Cámara de Comptos de Navarra

SCV= Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

SCA= Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

SCIB= Sindicatura de Comptes de Illes Balears

SCC= Sindicatura de Comptes de Catalunya

SCCM= Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha

CCCL= Consejo de Cuentas de Castilla y León

CCG= Consello de Contas de Galicia

P = *Pendiente emisión del Informe Fiscalización*

Fuente: Elaboración Propia



Como puede apreciarse en la Tabla 1, es necesario destacar la participación del TCu en las actuaciones de aquellas CCAA, que no poseen o en su momento no poseían para el ejercicio auditado un OCEX a cargo de la fiscalización autonómica correspondiente. Adicionalmente, se evidencia que de los últimos períodos están por emitirse más de veinte informes de fiscalizaciones anuales de algunas CCAA (21 informes pendientes (*P*) hasta el primer semestre del 2011). Los principios y normas de auditoría del sector público emitidos por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español publicados en 1992, contienen las guías principales para la ejecución de los programas y determinan que los informes de fiscalización se presenten de manera completa por parte de los OCEX y el TCu.

Tal como lo destaca la Tabla 2 se presenta el número de informes de fiscalización anual por los Organismo de Control Externo que tienen competencia autonómica; con un menor número de actuaciones del TCu 57 del total de 165 para el 34,55% en términos relativos, en contraste, los OCEX autonómicos muestran una mayor proporción con 108 de 165 en valores absolutos y un 65,45% de los informes publicados, incrementándose anualmente desde el año 2002 hasta llegar al 100% en 2008 y 2009.

Tabla 2. Número de Informes Anuales de Fiscalización por el TCu y OCEX

Años	TCu	Porcentaje	OCEX	Porcentaje	Totales
1999	10	58,82%	7	41,18%	17
2000	9	52,94%	8	47,06%	17
2001	9	52,94%	8	47,06%	17
2002	8	47,06%	9	52,94%	17
2003	6	35,29%	11	64,71%	17
2004	6	35,29%	11	64,71%	17
2005	5	29,41%	12	70,59%	17
2006	2	14,29%	12	85,71%	14
2007	2	14,29%	12	85,71%	14
2008	-	-	11	100,00%	11
2009	-	-	7	100,00%	7
Totales	57	34,55%	108	65,45%	165

Fuente: Elaboración Propia

Las CCAA se distinguen por ser Administraciones Públicas Regionales con características homogéneas, en cuanto a la existencia de delegación de competencias descentralizadas, utilización de presupuesto público, diversidad de organismos públicos, programas y aplicación de la Contabilidad Pública. Debe destacarse que existen igualmente diferencias en la estructura organizativa, leyes de creación, delimitación de competencias transferidas, recursos disponibles y formas de gestión,

evidenciando diversidad relativa entre ellas y el alcance de las rendiciones de cuentas y fiscalizaciones.

En un estudio de opinión a los usuarios de los informes de fiscalización, caso de Navarra por Erbiti Zabalza (2005:41), la mayoría aprueba la estructura, presentación, claridad y extensión de los informes, no obstante, un número importante califica las conclusiones poco claras, hasta considerar los informes excesivamente técnicos y algunos usuarios opinan que requieren un mayor uso de gráficos y tablas comprensibles.

Con la información gráfica que se muestra en la Figura 12 tal como lo señala Armet i Coma (2004:106) se demuestra una evolución histórica creciente de actuaciones por parte de los OCEx autonómicos, se proyecta gráficamente la curva de evolución histórica en la emisión de Informes de Fiscalización de las CCAA, por parte del TCu muestra una evolución histórica clara en forma decreciente hasta llegar a cero en los dos últimos años y de manera totalmente inversa por parte de los OCEx autonómicos, los cuales tienden a mantener una proporción superior en sus informes hasta la fecha.

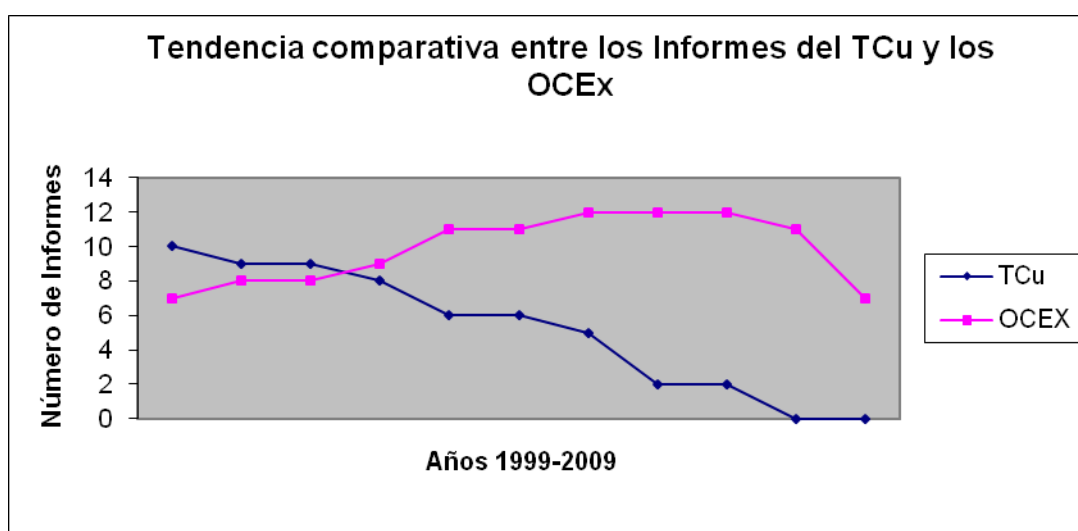


Figura 12. Evolución histórica Comparativa de Informes de Fiscalización de las CCAA

(Elaboración Propia)

El horizonte de estudio está caracterizado por una evolución histórica clara de mayor participación de los OCEx autonómicos en los trabajos de fiscalización anual, sin embargo, dicha situación se caracteriza por la aplicación de los principios de Contabilidad Pública, las leyes vigentes aplicables en el ámbito autonómico e importantes avances en el marco normativo en beneficio de la descentralización y del control externo financiero – presupuestario.



2.1. Muestra seleccionada de las CCAA para el estudio

Durante los últimos ejercicios se han elaborado, aprobado y publicado en web oficiales 165 informes anuales, aun cuando deberían haber sido 186 (88,71% emitidos) dichas actuaciones corresponden a las diversas denominaciones de los entes fiscalizadores para el control externo de las cuentas generales del sector público autonómico, a saber: Cámaras, Sindicaturas, Audiencia, Consejos ó Tribunales de Cuentas.

Tabla 3. Población de las CCAA y actuaciones del TCu y los OCEx desde 1999

Nº	Ranking Poblacional	Población 2008	Organismos de Control Externo
#	CCAA (Total)	46,157,822	Actuaciones desde 1999
1º	Andalucía	8,202,220	Cámara de Cuentas
2º	Cataluña	7,364,078	Sindicatura de Comptes
3º	Madrid	6,271,638	Tribunal de Cuentas y Cámara de Cuentas
4º	Valencia	5,029,601	Sindicatura de Comptes
5º	Galicia	2,784,169	Consello de Contas
6º	Castilla y León	2,557,330	Tribunal de Cuentas y Consejo de Cuentas
7º	País Vasco	2,157,112	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas
8º	Canarias	2,075,968	Audiencia de Cuentas
9º	Castilla La Mancha	2,043,100	Sindicatura de Cuentas
10º	Murcia	1,426,109	Tribunal de Cuentas
11º	Aragón	1,326,918	Tribunal de Cuentas
12º	Extremadura	1,097,744	Tribunal de Cuentas
13	Illes Balears	1,080,138	Tribunal de Cuentas y Sindicatura de Comptes
14º	Asturias	1,072,844	Tribunal de Cuentas y Sindicatura de Cuentas
15º	Navarra	620,377	Cámara de Comptos
16º	Cantabria	582,138	Tribunal de Cuentas
17º	La Rioja	317,501	Tribunal de Cuentas
**	Ceuta* y Melilla*	148,837	(**Ciudades Autónomas) Tribunal de Cuentas

Fuente de la Columna 2: datos tomados de la web oficial del INE (2011)
Elaboración Propia

Según el informe publicado sobre los Organismos Regionales de Control Externo Europeos EURORAI (2007:23) a partir de 1984 se han ido creando en el ejercicio de sus facultades de autogobierno, órganos dependientes de sus respectivos Parlamentos autonómicos, pese a tener una menor homogeneidad comparativa con otros países europeos, forman parte importante de dicha asociación internacional.

La existencia de los OCEx guarda relación con diversas variables históricas, políticas, económicas y demográficas, es por ello que al relacionarlas con la población actual, tal como se observa en la Tabla 3, se advierte que en la actualidad todas las CCAA que tienen una población superior a 1.500.000 de habitantes hasta el 2008, poseen su propio Organismo Autónomo de Control Externo (nueve de las 9º primeras, el 100%), por el contrario, de las restantes CCAA, la excepción es la Cámara de Comptos de la Comunidad Foral de Navarra desde 1988, con amplia tradición fiscalizadora, a pesar de tener menor población y otros OCEx que mas recientemente han comenzado sus operaciones en el marco de reforma y modernización de sus respectivas autonomías, tales como Asturias e Illes Balears. Sólo se observan actuaciones en tres CCAA, (un 37,5% de las menos pobladas).

Tabla 4. Informes anuales de las CCAA por OCEx desde 1999 hasta 2009

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Total
Andalucía(*)	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	CCA	11
Canarias(*)	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	ACC	11
Madrid(*)	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	CCM	11
Navarra(*)	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	CCN	11
Valencia(*)	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	SCV	11
País Vasco(*)	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	TVCP	P	10
Galicia(*)	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	CCG	P	10
Cataluña(*)	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	SCC	P	10
Illes Balears	TCu	TCu	TCu	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	SCIB	11
Asturias	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	SCA	SCA	SCA	SCA	SCA	11
C. La Mancha	TCu	TCu	TCu	TCu	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	SCCM	P	10
Castilla y León	TCu	TCu	TCu	TCu	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	CCCL	P	P	9
Murcia	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	9
Extremadura	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	9
La Rioja	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	7
Cantabria	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	7
Aragón	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	TCu	P	P	P	P	7
Totales por Año	17	17	17	17	17	17	17	14	14	11	7	165

(*) CCAA e Informes seleccionados para la Muestra

Fuente: Elaboración Propia

El desarrollo institucional de las Comunidades Autónomas (CCAA) ha conllevado también al crecimiento de sus Órganos de Control Externo (OCEx), tanto en su número como en las funciones que realizan (Fernández Llera 2009:136). A comienzos de 2010, estaban funcionando a pleno rendimiento un total de 12 OCEX autonómicos, a los cuales habría que sumar la recién creada Cámara de Cuentas de Aragón, es así como



recientemente se conoció la noticia del inicio de las actuaciones de dicho OCEX Aragonés con el apoyo operativo y traspaso de funciones del TCu. En consecuencia, se sumarán otros proyectos de control externo en las restantes CCAA, como es el caso de las propuestas del gobierno y Parlamento de Extremadura. Los OCEX Autonómicos creados hasta la actualidad, alcanzan un total de 13, lo cual representa un 76,47 % de las CCAA con su propio ente fiscalizador, según lo muestra Lozano Miralles (2008:68), no obstante debe mencionarse que en la Comunidad Autónoma de Aragón se ha aprobado en 2009 la creación del órgano de control externo una nueva Cámara de Cuentas, pero la misma todavía está en proceso de inicio de su actividad fiscalizadora, como consecuencia en las CCAA restantes que no operan los OCEX (4 de 17, un 24% aproximadamente) ejercerá el control de las cuentas públicas el Tribunal de Cuentas del Estado Español (TCu).

El universo del estudio está conformado por los Informes Anuales de Fiscalización de la Cuenta General, publicados y aprobados por los Organismos competentes de las 17 CCAA, hasta la fecha del estudio se observa que el número de informes va decreciendo en los últimos periodos. No se consideran para el estudio las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla por tener características diferenciadas y no corresponderse al concepto de Región o Comunidad Autónoma.

Tabla 5. OCEX y CCAA seleccionadas para la muestra Años 1999-2008

Órgano de Control Externo de las Comunidades Autónomas	Ley y Año de Origen	Población por CCAA	Nº Ranking	Total de Informes
Cámara de Cuentas de Andalucía	1/1989	8,202,220	1º	10
Sindicatura de Comptes de Cataluña	6/1984(*)	7,364,078	2	10
Cámara de Cuentas de Madrid	11/1999	6,271,638	3º	10
Sindicatura de Comptes de Valencia	6/1985	5,029,601	4º	10
Consello de Contas de Galicia	1/1981	2,784,169	5	10
Tribunal de Cuentas del País Vasco	1/1988	2,157,112	7º	10
Audiencia de Cuentas Canarias	4/1989	2,075,968	8º	10
Cámara de Comptos de Navarra	8/1988	620,377	15º	10
Totales (67% - 8 de 12)	74,8%	34,505,163	48,48%	80

(*) Derogada por Nueva Ley 18/2010 de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña

Fuente Columna 3: Elaborada con datos tomados del INE (2009)
Elaboración Propia

Partiendo del criterio de homogeneidad y comparabilidad de los datos se ha establecido como requisito para la selección de la muestra aquellas CCAA que posean un Organismo de Control Externo autonómico en funciones, partiendo como límite inferior actuaciones al menos desde el año 1999 y que adicionalmente hayan publicado informes anuales de fiscalización completos

disponibles en la web y consecutivos hasta llegar al año 2008 inclusive. No se incluyen informes del 2009, para mantener la homogeneidad debido al reducido número de informes publicados con respecto a la muestra escogida.

En consecuencia la conformación del espacio temporal del estudio se circunscribe a una serie de los 10 últimos períodos auditados, desde el año 1999 hasta el año 2008 inclusive, diez ejercicios contables en total, considerando los informes publicados en web oficiales recientemente, son ocho Administraciones Autonómicas seleccionadas, las cuales representan en términos porcentuales el 47% del total de las CCAA (8 de 17) y un 67% de los OCEX Autonómicos (8 de 12).

La justificación para la delimitación de la muestra seleccionada se fundamenta en criterios intencionados basándose en la evolución histórica de emisión y publicación de información más reciente, por parte de los OCEX autonómicos incluyendo los últimos publicados a la fecha del estudio que corresponden hasta los informes del 2008. Se han seleccionado el 100 % de los informes de CCAA con OCEX Autonómico propio en funciones desde 1999, los cuales han colocado a disposición en Internet los Informes de Fiscalización Anual de la Cuenta General aprobados, en definitiva los correspondientes a los años desde 1999 hasta 2008 inclusive.

No obstante, como se muestra en la Tabla 5 los informes seleccionados constituyen el 48,48 % de todos los informes publicados (80 de 165) lo cual satisface la validez estadística al superar sobradamente el 10% del universo de estudio. Por otro lado en cuanto al número de habitantes de las CCAA seleccionadas, se corresponden con un 74,8 % del total de la población española, (los ocho OCEX y CCAA seleccionadas), adicionalmente, corresponden a las cinco principales regiones habitadas, a diferentes estratos poblacionales y económicos, diversas proporciones administrativas autonómicas y organizacional de los OCEX, con lo cual se refuerza la importancia y heterogeneidad de la muestra seleccionada para el estudio.

Al seleccionar informes de años consecutivos el estudio tiene un alcance dinámico porque se puede contrastar la evolución y seguimiento de las variables y observaciones en los periodos sub-siguientes, adicionalmente, se destaca lo señalado por Gandía Cabedo y Pérez (2005:20) el estudio del informe anual es el medio más relevante para difundir información, así a mayor información mayor será el grado de transparencia informativa por ello se han seleccionado las variables respectivas de los informes de fiscalización anual.

Los informes de las CCAA seleccionadas constituyen una muestra representativa puesto que cada una posee su propia normativa, estilo de gestión, estructura administrativa por consejerías y programas, organismos autónomos, empresas públicas, fundaciones y otros entes públicos para el logro de sus objetivos. Se han seleccionada de las CCAA de diferentes



ranking, es decir, las más pobladas y algunas con menor población teniendo siempre la característica de poseer su propio OCEX en funciones. Todo ello garantiza una diversidad en el contenido, cantidad y calidad de los informes anuales de fiscalización autonómica estudiados.

El elemento común en toda la muestra seleccionada es la actuación de un OCEX autonómico propio, creado exclusivamente para la respectiva región y cuya principal función es la de fiscalizar de manera permanente las Cuentas Generales de la Administración y las entidades dependientes de la CCAA por mandato del Parlamento Autonómico. Este parámetro puede señalarse como una tendencia en el Control Externo de la administración pública descentralizada a nivel europeo e internacional.

Teniendo suficientemente claras las perspectivas del control externo y la muestra seleccionada de las CCAA, a continuación se explican las razones de haberse tomado los índices de revelación para el estudio de la transparencia informativa de los sistemas rendición de cuentas autonómica a través de los OCEX, como señalan García Meca y Martínez Conesa (2004:66), se debe fundamentalmente, a que la técnica de los índices de transparencia informativa constituyen el método mas aceptado en las investigaciones empíricas sobre divulgación de información.

2.2. Metodología aplicada y valoración de las partidas informativas

La técnica que consiste en la determinación de índices de información o ratios que miden el nivel relativo de la información divulgada por una entidad A, a través de un instrumento B. La formulación de índices de transparencia es un concepto abstracto, según Sanz Santolaria y Kot Meza (2006:101), que requiere un criterio superior en la investigación puesto que puede llegar a hacerse complejo y subjetivo. Los ratios de revelación permiten valorar la cantidad y calidad de la información de las organizaciones. El coeficiente se obtiene por la relación entre la información efectivamente divulgada y el máximo esperado, para determinar el grado de transparencia informativa o el nivel de divulgación de las partidas informativas o variables estudiadas, en ese sentido, Díaz Riffo (2007:10) lo define como un instrumento para medir el cumplimiento de la transparencia y de *accountability*.

El índice de transparencia informativa (ITI) es de gran utilidad, tal como reseñan García Meca y Martínez Conesa (2004:66), es un importante indicador numérico de la cantidad de información del canal de comunicación objeto de análisis; permite determinar el grado de divulgación en un mismo periodo para comparar varias organizaciones, también permite analizar las tendencias en periodos consecutivos de una misma entidad o una combinación vertical (año) y horizontal (evolución) de entidades similares.

Los antecedentes y la aplicabilidad de los índices de transparencia informativa a la Rendición de Cuentas Autonómica requieren que deba señalarse el uso y aplicación del índice de información, ya que se puede encontrar en las publicaciones desde hace varias décadas atrás. Se puede observar que el uso de indicadores de transparencia informativa se inició en el sector empresarial, desde que Alan Cerf en 1961 (Singhvi y Desai 1971:131) llevase a cabo el primer estudio de esta naturaleza. Existen decenas de artículos utilizando índices de revelación de investigaciones realizadas sobre información obligatoria y voluntaria de empresas cotizadas, la mayoría desde la perspectiva del inversor, así, Giner Inchausti (1995:70-84) recopila cronológicamente las principales tendencias hasta esa fecha.

El método del cálculo y análisis del índice de información se aplica comúnmente para determinar y valorar el contenido de las cuentas anuales en el sector empresarial, no resulta muy común en el ámbito público, se han detectado muy pocas publicaciones sobre la aplicación de índices de información para la transparencia gubernamental, y un caso particular sobre las universidades. No obstante, se ha tomado el formato de los estudios anteriores para el presente análisis dinámico de la rendición de cuentas de las CCAA fundamentado en la bibliografía empírica utilizada, la cual permite inferir que para valorar la calidad de la información divulgada proveniente de auditores independientes en el ámbito privado o bien de entes fiscalizadores del sector público, el método idóneo o más frecuente es la construcción y análisis de un índice de revelación o de transparencia informativa.

Se observa una escasa utilización de la información financiera divulgada de la gestión pública en trabajos de investigación del sector gubernamental, no obstante, pueden destacarse particularmente los trabajos de Ingram (1984: 126-144), Robbins y Austin (1986: 412-421); Giroux (1989: 199-217), Torres Prada y Pina Martínez (2001) ó Giroux y McLelland (2003: 203-230), cuyos estudios realizados se refieren, principalmente, a la calidad y utilidad de la información contable de las administraciones públicas como resultado de la acción y formas del gobierno. Asimismo, González Díaz (2002:155-240) desarrolla un estudio del valor de los informes sobre las universidades.

Partiendo de publicaciones sobre aplicaciones con la técnica de índices de revelación de información, referidos anteriormente y otros estudios que examinaron la extensión de los informes de fiscalización, consistentes en la verificación comparativa de las cuentas de un periodo determinado, mediante un estudio analítico de las principales características, tales como: Hernández Fernández (1996) o García Toboso (1999: 41-44); se planteará un índice de transparencia informativa (ITI) que permitirá valorar el nivel de revelación aportado por los informes anuales de fiscalización autonómica. Para tal propósito ha sido necesario que previamente se delimitara las perspectivas de la fiscalización y se seleccionara la muestra de estudio, en la siguiente fase se determinan y valoran las partidas informativas para la construcción del índice, al final se efectúan los cálculos y análisis de los ITI.



La valoración de las partidas informativas para el ITI se ha fundamentado en un escalamiento tipo Likert es un método de escala bipolar que mide tanto el grado positivo como negativo de cada enunciado. La escala se llama así por Rensis Likert, que publicó informes describiendo su uso, desde los años 30 y en 1976. Hernández Sampieri *et al.* (2003:368) describe el método como un enfoque vigente y ampliamente popularizado en investigaciones empíricas. Se considera una escala de tipo ordinal que permite transformar en cuantitativas las variables para el estudio y análisis, a través de la puntuación de las observaciones.

Tabla 6. Puntuación para la valoración de las partidas informativas

Nº	Escalamiento tipo Likert	Puntaje ITI (%)	Rango de revelación de partidas informativas	Nivel de divulgación
0	Opaco	0	No se revela, ni se indica	Ninguno
0,25	Casi opaco	25	Limitada y referencia implícita	Bajo
0,5	Moderado	50	Se revela medianamente	Medio
0,75	Casi transparente	75	Se revela parcialmente alto	Alto
1	Transparente	100	Revelación total y explícita	Absoluto

Fuente: Elaboración Propia

La asignación de puntuación del 0 = Opaco hasta el 1 = Transparente, y en términos porcentuales para el ITI del 0 (ninguna revelación) hasta el 100% (revelación total, explícita y absoluta), es la cuantificación estándar considerada pertinente para aplicar en este estudio, tal como en estudios anteriores de autores señalados: Barret (1976:13), Robbins y Austin (1986:416), García Meca y Martínez Conesa (2004:66), Gómez Sala *et al.* (2005:12) ó Díaz Riffo (2007:13), de manera que pueda ser comparable con otros estudios y otros países. Para cada partida informativa o ítem se le establece un puntaje a fin de cuantificarles según reflejen cualidades positivas o negativas, cabe destacar una matización originada por la situación que se presenta de información revelada de manera intrínseca o parcialmente implícita en el contenido del informe u otras partidas informativas, por tanto se le asignará a la variable un valor de 0,25, como puntuación relativamente baja.

Se observa que en diversos estudios publicados, para asignar el puntaje y valorar cada ítem utilizan variables dicotómicas o excluyentes como Sanz Santolaria y Kot Meza (2006:102), ó el número de palabras que contiene cada partida (cantidad); estas prácticas podrían simplificar el proceso de valoración, pero la realidad de la rendición de cuentas de las CCAA es que contienen importantes matices en la información revelada por los OCEX y deben diferenciarse, aunque el proceso de valoración suponga una mayor complejidad y un análisis superior.

En otro orden de ideas, existe la posibilidad de cuantificar la importancia que tenga para el usuario la partida informativa respectiva (ponderada), en este caso al determinarse las variables desde una fuente normativa, no ha sido el usuario quien las determine y se les asignará igual peso dentro de la sección correspondiente a cada término. En consecuencia, se ha escogido una escala bipolar con cinco categorías que posibilita valorar cada ítem de acuerdo a la naturaleza descriptiva, complejidad y diversos niveles de revelación que pueden tomar cada una de las partidas, permitiendo que todas tengan similar valoración y peso dentro del grupo al que pertenezcan.

En general las variables escogidas para el estudio son partidas cualitativas, pero que en algunos casos pueden contener en sus explicaciones información cuantitativa adicional, en estos casos se considera que observan un mayor grado de revelación de información, las variables explícitamente explicadas de forma cualitativa y cuantitativa, en tal sentido, el contenido de las normas permiten delimitar las partidas informativas que refuerzan el criterio superior adoptado de asignar un puntaje diferenciado en una escala bipolar, de acuerdo al grado de revelación y transparencia. Al completar la observación y valoración de las partidas, cada elemento se puede analizar por separado y efectuar el cálculo parcial de las secciones, de manera que se suman para obtener una puntuación global del grupo de elementos, así la técnica del escalamiento tipo Likert constituye un tipo de escala sumativa para las partidas del ITI.

La definición de las partidas informativas es fundamental para la elaboración del índice de transparencia y consiste en la identificación de las variables categóricas, así señalado por García Meca y Martínez Conesa (2004:66), y expresan la cantidad y calidad de información esperada que deben emitir los OCEX para divulgar en sus respectivos Informes de Fiscalización Anual los aspectos relevantes en lo concerniente a la rendición de cuentas y control externo de las CCAA. Por la naturaleza de la información contenida en los Informes de Fiscalización las partidas a elegir tendrán un basamento u origen normativo.

Las técnicas utilizadas en otros estudios para determinar los términos que conforman los ratios o índices de revelación de información por lo general se basan en la normativa legal específica relacionada con el objeto contable estudiado, publicaciones tales como: Chow y Wong-Boren (1987:535), Giroux (1989: 207), Torres y Pina (2001:10), Rivero Fernández y Ochoa Laburu (2002:704); González Díaz (2002:162) ó Giroux y McLelland (2003: 212). Asimismo, otras indagaciones se basan en investigaciones anteriores para fijar las variables, como Velilla Barquero (1984:270), Barret (1976:12) y algunos estudios como es el caso de Giner Inchausti (1995:90) utilizan una combinación de normativa y disertaciones previas, otros se han basado en la revisión de la bibliografía contable, publicaciones y entrevistas a los usuarios involucrados como el estudio de Singhvi y Desai (1971:130). No obstante, tienen en consideración elementos básicos de la información financiera.



3. Informe de Fiscalización Anual

El objeto de estudio utilizado para el análisis y valoración empírica ha sido el Informe anual emitido por el OCEX respectivo y constituye el producto de la fiscalización aprobado y publicado posteriormente, en tal sentido y en concordancia con los antecedentes de investigaciones anteriores se ha estipulado para el análisis que las partidas informativas estén determinadas fundamentalmente por la estructura del Informe de Fiscalización Anual de las CCAA y por los Principios y Normas de Auditoría Pública (Tabla 7), básicamente por las emitidas por la Comisión de Coordinación de los OCEX, y a manera de referencia adicional o complementaria, otras publicaciones de normas internas de fiscalización de entes españoles y las normas de INTOSAI.

Tabla 7. Origen de las partidas informativas en las Normas de Auditoría

<i>Título de la Base Legal Conexa</i>	<i>Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (Obligatoria)</i>	<i>Normas Internas de Fiscalización del TCu</i>	<i>Normas de Auditoría del Sector Público</i>	<i>Normas Internas de Fiscalización (OCEX)</i>	<i>Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública</i>
Ente Emisor, Origen y Fuente Jurídica Vigente	Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español	Tribunal de Cuentas del Estado Español - TCu	Intervención General de la Administración del Estado Español - IGAE	Audiencia de Cuentas de la Comunidad Autónoma de Canarias	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI. Normas Originales 1992. (ISSAI 400)
Año de Publicación	1992	1997	1998	2003	2007

Fuente: Elaboración Propia

Se han escogido 40 partidas informativas que de manera clave se incluyen en el diseño del estudio y análisis de los aspectos informativos de la fiscalización de las CCAA por parte de los OCEX (véase Tabla 8), se espera que estén contenidas en los respectivos epígrafes de los informes de fiscalización anuales.

Tal como se puede observar en la Tabla 8, se han clasificado en 4 grupos o secciones a saber: Partes Introductorias, Resultados, Conclusiones y Recomendaciones, y Presentación e información adicional, en cada ítem se verifica la evidencia que permite asignar un puntaje para medir los parámetros de revelación de cada partida del 0 hasta el 1 (100%).

El primer grupo o sección parcial de partidas informativas lo constituyen los aspectos preliminares, que se encargan de introducir a los usuarios en las generalidades de la actuación de control externo autonómico. Los epígrafes o partes introductorias tienen el propósito de ubicar al lector en cuanto a razones y fines de la actuación

El segundo grupo lo conforman las partidas vinculadas con los resultados de la fiscalización que definen detalles del alcance del trabajo, metodología, basamento y aspectos característicos de la información del proceso de examen, considerada importante o estratégica para que sea presentada a juicio de los auditores públicos.

El tercer grupo lo conforman las cuestiones relacionadas con las conclusiones y recomendaciones que emiten los OCEx y representan la esencia del criterio independiente para emitir opiniones y sugerencias desde una perspectiva constructiva, independiente y externa.

El cuarto grupo lo conforman los elementos de presentación general, anexos e información adicional que pueden incluirse en los informes de fiscalización, los cuales generalmente se colocan al inicio o al final de los mismos, por considerarse explicativos e ilustrativos, que suelen provenir de otras fuentes o terceros.

Como se señaló anteriormente, el criterio del diseño de las variables es de origen normativo, por lo tanto, las partidas informativas elegidas se han determinado en el contexto de las Normas de Auditoría Pública de la Comisión de Coordinación (Partidas Obligatorias) y otras normas adicionales relativas a la elaboración y presentación de los informes de fiscalización (Partidas Voluntarias). Seguidamente, se explican y valoran en términos porcentuales y en forma global las partidas informativas del total de los 80 informes de la muestra seleccionada, dentro del formato esquemático de los informes de control externo de las CCAA.



Tabla 8. Partidas informativas de los informes de fiscalización de las CCAA

Nº	Partida Informativa	Parámetro / Indicador	%
Partes introductorias			
1	Identificación del objeto auditado	Personas, entidades u órganos	100,0
2	Destinatario(s) del Informe	Usuarios a quienes va dirigido	35,31
3	Razones de la fiscalización	Justificación y autorización	79,38
4	Objetivos de regularidad financiera	PGCP, imagen fiel y situación	84,69
5	Objetivos de regularidad legal	Cumplimiento de la legalidad	91,56
6	Objetivos de auditoría de gestión	Eficacia, eficiencia y economía	69,38
7	Fechas del trabajo	Inicio y terminación de la auditoría	61,56
8	Período auditado	Delimitación temporal	100,0
Resultados de Fiscalización			
9	Alcance del examen	Apego a normas de auditoría	77,81
10	Metodología y procedimientos	Técnicas y pruebas aplicadas	65,63
11	Limitaciones al alcance	Factores externos a la fiscalización	79,38
12	Cuentas o hechos auditados	Delimitación del objeto auditado	100,0
13	Muestras utilizadas	Magnitud y criterios de selección	55,63
14	Normativa básica y específica	Leyes y normas aplicables	76,56
15	Principios contables y de gestión	Políticas y criterios utilizados	49,06
16	Aprobación de la información	Órgano correspondiente	45,63
17	Organización y Control interno	Descripción de normas internas	62,19
18	Antecedentes de la organización	Evolución de la entidad pública	69,06
19	Rendición de cuentas al ÓCEX	Cumplimiento y remisión *(IV)	80,00
20	Restricciones de activos y pendientes	Usos, contingencias, compromisos.	65,63
21	Acontecimientos posteriores al cierre	Hechos entre cierre y auditoría	46,56
22	Tratamiento de información por áreas	Importancia relativa *(IV)	99,06
Conclusiones y Recomendaciones			
23	Opinión – Conclusión	Posición del OCEX	94,38
24	Tipo de dictamen	Indicación del tipo de opinión	80,00
25	Conclusiones en función de objetivos	División en relación con fines *(IV)	73,44
26	Resumen desviaciones y excepciones	Irregularidades, abusos, omisiones.	82,81
27	Recomendaciones	Propuestas del OCEX	97,81
28	Sugerencias para la mejora	Procedimientos de control interno	85,31
29	Descripción de logros	Indicación: metas alcanzadas *(IV)	31,25
30	Consecuencias de no corregir	Indicación de repercusiones *(IV)	41,25
31	Necesidad de profundizar estudios	Cuestiones por ampliarse *(IV)	40,94
32	Seguimiento de recomendaciones	Situaciones de informes anteriores	67,81
Presentación y datos adicionales			
33	Título del Informe	Entidad y órganos del informe	97,81
34	Índice del Contenido	División, página y ubicación *(IV)	91,88
35	Abreviaturas y Siglas	Listado y significados *(IV)	68,44
36	Cuadros estadísticos y gráficos	Datos demostrativos *(IV)	89,06
37	Anexos	Información complementaria	84,06
38	Contenido de los Anexos y fuentes	Detalles y origen de datos *(IV)	73,75
39	Trámite de Alegaciones	Proceso, fechas y aceptación *(IV)	68,44
40	Contenido de las Alegaciones	Opinión del ente fiscalizado *(IV)	69,38

IV = Información voluntaria

Fuente: Elaboración Propia

3.1. Partes introductorias del Informe de Fiscalización Anual

La forma de presentar la Introducción de los informes difiere en el estilo y cantidad de la muestra: la Cámara de Cuentas de Andalucía se extiende en numerales al estilo de redacción de disposiciones normativas señala por puntos de manera secuencial las razones de la fiscalización e identifica las respectivas cuentas que serán objeto del estudio, en cuanto al contenido de la Introducción misma, se observa que el resto esquematiza o subdivide la primera parte, la Audiencia de Cuentas de Canarias presenta de manera general la justificación, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid hace una presentación de la rendición de cuentas, la Sindicatura de Comptes de Valencia y de Cataluña presentan los aspectos legales y las cuentas fiscalizadas, el Consello de Contas de Galicia incluye en la Introducción el ámbito subjetivo, las cuentas, el alcance, los objetivos, contenido del informe y las limitaciones, en su lugar la Cámara de Comptos de Navarra la denomina presentación y en el otro extremo del estilo el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas expresa una sola y breve redacción de aspectos generales en un único párrafo inicial. Se puede observar que cada OCEx tiene su propio estilo al iniciar el informe, no obstante la tendencia es denominar la primera parte como “Introducción General”.

➤ **Partida Informativa N° 1. Identificación del objeto auditado.**

Se ha de facilitar una identificación adecuada, por lo tanto, deberá indicarse el nombre de la Entidad o la materia fiscalizada a que se refieren, tanto al inicio del informe como en la opinión y contenido correspondiente.

Tabla 9. Identificación de las entidades u órganos auditados

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.2	6.3.1	3.7.127	8.(f)
Señalar el nombre de la entidad cuyas cuentas o cuya gestión se auditan.	√	√	√	√
Deberá aparecer íntegro en su versión oficial completa.	√	√		
Se hará al comienzo del informe y opinión.	√			√

Fuente: Elaboración Propia



La identificación del objeto auditado desde el ámbito subjetivo ha sido una de las partidas de mayor revelación, observada en un 100% de los casos. Efectivamente se señala al inicio del informe (como se indica en la Tabla 9) y en la sección correspondiente a la opinión o conclusiones de la auditoría.

➤ **Partida Informativa Nº 2. Destinatario(s) del Informe**

Debe señalar a quienes van dirigidos. Esto puede ser innecesario en procedimientos formales para su distribución física. En tal sentido, se supone que el destinatario principal del informe de control externo es el Parlamento autonómico, no obstante, también debe dirigirse al TCu, a la Intervención General respectiva, al gobierno de la CCAA y al publicarse, a la colectividad.

Tabla 10. Destinatario(s) del Informe

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #	4.2.4.2	6.3.1	3.7.184	8.(e)
Expresión del contenido del texto y énfasis				
Deberá señalar de forma clara la identidad del destinatario.	√	√	√	√
Parlamento, TCu y quienes hayan participado del trámite de alegaciones (de forma simultánea)			√	

Fuente: Elaboración Propia

Esta partida informativa se caracteriza por ser una de las variables observadas, contenida en los informes de forma implícita, es decir, se presume que se dirige a los usuarios. Por ello, la determinación clara del destinatario de los informes como señala la Tabla 10, ha sido la partida que ha obtenido la menor puntuación global de 35,31%, con un nivel bajo de revelación, y sólo puede destacarse un hecho aislado como es el caso del Informe de Fiscalización de Navarra del 2002, el cual señala expresamente a quienes va dirigido el informe y abre la posibilidad para que la colectividad o público en general se identifique y pueda utilizar la información publicada.

➤ **Partida Informativa N° 3. Razones de la fiscalización**

Todos los informes deben iniciarse indicando el origen jurídico de la actuación del organismo fiscalizador en el contexto de la administración pública descentralizada, justificando la presentación de dicho informe en un marco legal, planificado, con total autoridad y validez. Todas las normas señalan la base legal que requiere que se haga referencia a la norma que le autoriza (Véase la Tabla 11). Por lo tanto, debe dejar claro las razones, la justificación que exprese la intención y propósito de la actuación, bien sea por un mandato formal, de acuerdo a un plan o programa de fiscalización.

Tabla 11. Razones de la fiscalización

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas Internas del TCU (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de <i>INTOSAI</i> (2007)
Párrafo #					
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(a)	136	6.3.2	3.7.146.(a)	8.(g)
Se especificará el mandato, competencia ó fundamento de la fiscalización o actuaciones auditoras por imperativo legal.	√	√	√	√	√
Señalar el programa anual en el que está inmersa la auditoría, plan e iniciativa.		√	√		
Explicitar razones por las que se efectúa la actuación auditora, contenido de directrices técnicas.			√	√	

Fuente: Elaboración Propia

La mayoría de los informes en el sector público y en todos los casos y ejercicios observados se inician con la base legal que provee al ente fiscalizador la autoridad para efectuar la actuación de la fiscalización anual



de las cuentas correspondientes. Las razones de la auditoría alcanzan una puntuación promedio de revelación de un 79,38%, exceptuado por la falta de indicaciones en algunos casos de los planes de fiscalización anual, no obstante, es evidente la marcada intención de ubicar al usuario desde el momento inicial o preliminar en la validez, formalidad y legalidad del informe que se presenta.

Las normas de auditoría indican con relación a las razones de la fiscalización, que las actuaciones de auditoría de los órganos de control externo pueden venir impuestas por imperativo legal, como es el caso de las Cuentas Generales, o pueden ser fiscalizaciones selectivas. Estas últimas podrán tener su origen en la iniciativa del propio órgano, o en peticiones formuladas por los respectivos Parlamentos y por los gobiernos y las entidades, cuando la legislación así lo señale. Se observa el caso del TVCP que ha realizado actuaciones mixtas, de la Cuenta General y algunos años, adicionalmente, de forma selectiva auditorías especiales solicitadas por el Parlamento Vasco.

El caso concreto de Navarra se destaca a partir del ejercicio 2003 que incluye la palabra Introducción y se observa una evolución importante en esta partida informativa de manera que como preliminar se destaca el aspecto legal que justifica y da razón de ser a la actuación.

3.2. Tipología de objetivos del Informe de Fiscalización

En toda auditoría deben estar claramente definidos los objetivos generales de la misma, pues servirán de guía para delimitar el alcance de los procedimientos aplicables. En el caso particular del sector público, además debe fundamentarse en la disposición legal que le provee la autoridad para efectuar la fiscalización correspondiente a la respectiva Comunidad Autónoma para el periodo señalado.

La norma de auditoría señala que los objetivos perseguidos por la fiscalización se especificarán claramente, y deberán estar en concordancia con el contenido de la normativa específica reguladora de cada órgano auditor. Estos objetivos deberán redactarse siempre con detalle, incluso cuando ello suponga repetición exacta de un texto legal, en cuyo caso es conveniente la referencia al articulado del mismo. Normalmente, los objetivos vienen referidos a los aspectos de regularidad financiera, regularidad legal, eficacia, eficiencia y economía.

Se observa que de acuerdo con los principios y normas de auditoría del sector público todos los informes y organismos se basan en disposiciones legales que le permiten fijar la directriz y propósito de la fiscalización. España, al igual que Francia o Alemania, ha optado por un modelo descentralizado y funcional en el control de la regularidad financiera y de legalidad de las Administraciones Públicas.

La regularidad financiera y sujeción a principios contables es el objetivo central con el que se han realizado tradicionalmente las fiscalizaciones de regularidad o auditorías financieras del sector público y se ocupa de verificar que los estados contables de la entidad han sido elaborados y presentados de acuerdo a los principios contables que les resulten aplicables (Montesinos Julve 1991:307). Para cumplir el fin general de la regularidad financiera, previamente la entidad auditada debe haber registrado sistemáticamente las operaciones de administración financiera – contable que afectan la situación económica de las CCAA, de manera que se procese y produzca información oportuna para presentarla con los documentos de apoyo o soportes a fin de efectuar la respectiva verificación por parte del OCEX respectivo.

➤ **Partida Informativa N° 4 Objetivos de Regularidad Financiera**

Los fines de regularidad financiera, como se señala en la Tabla 12, abarcan tres aspectos: los principios contables, la imagen fiel y la situación, pero el principal aspecto del objetivo es verificar la utilización de los criterios básicos de contabilidad. Desde el punto de vista de las normas de auditoría pública vigentes, los principios contables públicos son la base sobre los cuales se fundamenta la calidad de la información económica financiera y garantiza la credibilidad de los datos e informes emitidos por los organismos.

Tabla 12. Objetivos de Regularidad Financiera

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de <i>INTOSAI</i> (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(c)	6.3.3.1	3.7.146.(b)	8.(c) y 10
Verificar la utilización de los principios de contabilidad que le sean aplicables.	√	√	√	
Distinguir entre generales y particulares de imagen fiel de la entidad.			√	
Referencia a los objetivos para emitir opinión de las cuentas (Situación).	√			√

Fuente: Elaboración Propia



Se observa a través de una análisis del contenido que en el 84,69% de las CCAA observadas se verifican los objetivos de regularidad financiera, principalmente por el cumplimiento de los Principios Contables, aún cuando debe matizarse la forma de expresar dicho cometido puesto que algunos señalan que se verifica si la información financiera se presenta adecuadamente de acuerdo con los Principios de Contabilidad y el caso particular del TCPV se refiere al examen de los principios contables aplicados, por ello debe destacarse el señalamiento común en los informes “*que le sean aplicables*” de manera que si existen diferentes planes de cuentas o tipos de entidades se verifiquen en cada uno la aplicación en las cuentas ó principios contables que les correspondan respectivamente.

El marco conceptual de la Contabilidad presenta como uno de sus objetivos fundamentales lograr que la información contable exprese la imagen fiel, lo cual debe constituir la razón necesaria para lograr la transparencia de la rendición de cuentas, por ello el marco conceptual de la contabilidad le da primordial importancia al logro de este objetivo de imagen fiel. A pesar de ser un término de actualidad y muy importante para la fiscalización, se mantiene el estilo conservador apegado a la normativa legal aplicable a cada OCEX, de manera que la presentación de los objetivos sea tal como lo dice la ley respectiva. Debemos resaltar el caso de la Audiencia de Canarias, el se refiere expresamente a la imagen fiel en sus objetivos desde 1999 hasta el 2008, Navarra comienza a destacarlo desde el 2004 y el resto de las CCAA no lo mencionan entre sus objetivos de auditoría. Desde el punto de vista dinámico se observa una evolución positiva de la Cámara de Navarra, para los últimos periodos estudiados.

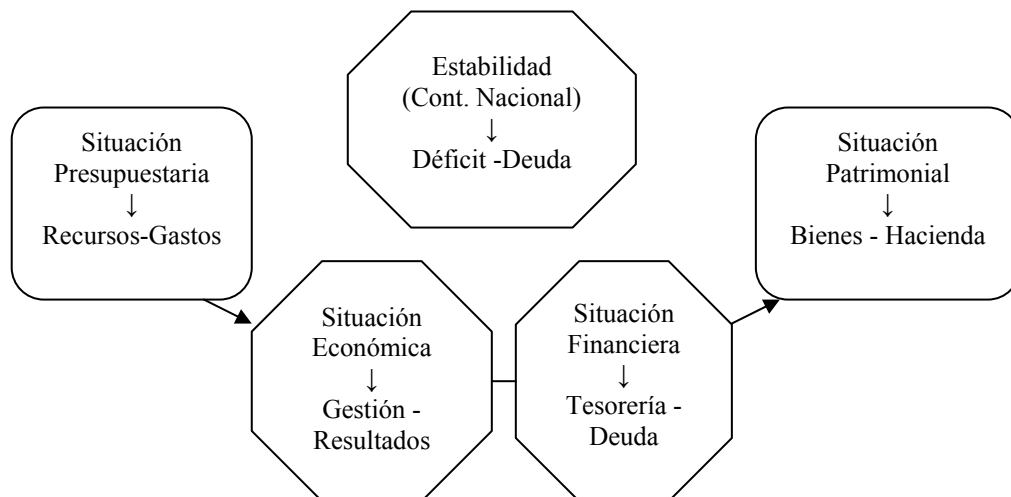


Figura 13. Énfasis en la Razonabilidad de la Situación de las CCAA

Fuente: Elaboración Propia

La situación económica-financiera y patrimonial de las CCAA requiere que deban diferenciarse los énfasis que puede tener la Contabilidad Pública en sus diferentes momentos el de la ejecución presupuestaria, el de la ejecución financiera (caja), el de incidencia en el resultado económico, la estabilidad presupuestaria y el de incremento o disminución de la hacienda o patrimonio autonómico, que pueden generarse por una misma transacción contable o por una secuencia de operaciones relacionadas, por ello en el objetivo de la auditoría se menciona si los estados contables presentan dichas situaciones o momentos (Ver Figura 13). La fecha del cierre permite hacer un corte en las operaciones que no han sido totalmente ejecutadas, lo incide de manera transversal en cada uno de los énfasis que debe revelar la información contable, de allí que se deba revelar si están ajustados a la situación todos los aspectos.

La mitad de las CCAA estudiadas, específicamente: Canarias, Galicia, Madrid y Navarra, cuyos OCEx destacan la razonabilidad de la situación Presupuestaria, Económica, Financiera y Patrimonial. No lo mencionan expresamente los informes de fiscalización de Andalucía, Cataluña, País Vasco y Valencia. No obstante, debe resaltarse el énfasis observado en los últimos años e informes estudiados que hacen mención de los objetivos a la situación de la estabilidad presupuestaria, y a indicadores como el déficit público y la deuda pública medidos en términos de Contabilidad Nacional.

➤ ***Partida Informativa Nº5 Objetivos de Regularidad Legal***

La regularidad legal se cumple a través de la aplicación de técnicas de auditoría de cumplimiento, también denominadas pruebas de observancia. El principal aspecto de la regularidad legal es el de verificar la utilización de la normativa vigente que le sea aplicable. Es muy importante verificar estos extremos en la fiscalización por que todos los organismos del sector público se guían por disposiciones legales para la gestión y el grado de cumplimiento de ellas permite un marco de seguridad legal a las operaciones de administración presupuestarias, económicas, financieras y patrimoniales en el periodo examinado.

La legalidad reguladora de la actividad administrativa económica financiera es general para el sector público y abarca los principios y normativa de control interno de las cuentas (Ver Tabla 13), así como también la ley de contratación pública que se valorará en los resultados de la fiscalización. Se observa a través de un análisis del contenido que en el 91,56 % de las CCAA observadas se verifica el cumplimiento de la legalidad, aún cuando debe matizarse la forma de expresar dicho cometido puesto que algunos lo vinculan con la información económica financiera y otras hacen referencia a los procesos, operaciones o gestión autonómica, como por ejemplo la revisión de la contratación administrativa.

Tabla 13. Objetivos de Regularidad Legal

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(c)	6.3.3.1	3.7.146.(b)	8.(c)
Verificar la utilización de la normativa vigente que le sea aplicable	√	√	√	√
Referencia a los objetivos sobre legalidad de las cuentas.				√

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa Nº 6 Objetivos de Auditoría de Gestión**

La eficacia, eficiencia y economía y otros objetivos de auditoría como la responsabilidad ecológica, son conocidas como las tres “E” de la Administración Pública y a las cuales se les aplicaría en la Auditoría Operativa o la Auditoría de Gestión, con el propósito de verificar el logro de objetivos con el mejor manejo de los recursos disponibles. Como puede verse en la Tabla 14 los objetivos de la auditoría de gestión, buscan medir la eficacia, economía y eficiencia del sector. El grado de cumplimiento de los objetivos es un documento que debe acompañar a la ejecución presupuestaria, pero que se complica en su presentación al tratarse de proyectos que superan un ejercicio económico, al corresponderse a gastos afectados, o al estar divididos en programas específicos, por lo que dificulta su estudio debido a su diversidad y la inconveniencia de emitir una opinión general de la eficacia o de la eficiencia del uso de recursos. Todo ello, producto de los diferentes casos que suelen presentarse, ya que los objetivos de los diferentes programas y proyectos tendrán un estatus que puede ser similar o muy desigual según sea el caso.

En medio de las limitaciones intrínsecas de la auditoría de gestión se observa revelado como objetivo de fiscalización en un 69,38% de los informes. Aun cuando el caso concreto de la Ley de Hacienda Pública de las CCAA exigen que se verifique el logro de los objetivos (eficacia) y la economía de los costes de los servicios públicos, sin embargo, algunas señalan que no pueden proponérselo en los objetivos de la fiscalización, por la limitación de no haber recibido la información necesaria para aplicar los procedimientos requeridos para fiscalizar dichas áreas de la gestión pública.

Tabla 14. Objetivos de Auditoría de Gestión Pública

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(c)	6.3.5.4	3.7.146.(b)	8.(c) y 22
Se especificarán referidos a los aspectos de eficacia, eficiencia y economía.	√	√	√	√
Señalar claramente objetivos de auditoría operativa y conclusiones a obtener.		√		
Auditoría operacional o de gestión con referencia a rendir cuentas.				√

Fuente: Elaboración Propia

En algunos informes se expresa la imposibilidad de emitir una opinión general de la auditoría operativa o de resultados, como una limitación importante en los objetivos de la fiscalización de la gestión pública, debido a la ausencia de una contabilidad de costes, que permita hacer un estudio de los datos para la verificación de la eficiencia y economía. Aún falta por alcanzar la revisión de la eficacia, eficiencia y economía en la mayoría de las CCAA. En algunos casos por falta de una normativa legal que obligue a los entes involucrados a desarrollar una auditoría integral que evalúe conjuntamente con las cuentas los resultados de la gestión y la utilización de los recursos públicos y en otros por falta de información y documentación necesaria que efectivamente permita a los OCEX realizar una fiscalización de los resultados, de gestión y de costes (economía y eficiencia).

Pueden surgir otros objetivos de fiscalización, como el caso de la revisión de la estabilidad presupuestaria, seguimiento de los niveles de déficit y deuda autonómica. Adicionalmente a los objetivos generales que mencionan las normas y en la mayoría de los informes anuales se observan planteamientos como el pronunciamiento de medidas que se proponen para la mejora de la gestión, contenidas en las recomendaciones o a través de su seguimiento.

Podría considerarse que proponer medidas no constituye un objetivo propiamente dicho, sino que son el natural resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría y que a manera de sugerencias el Organismo de Control Externo debería recomendar correcciones, no obstante, la normativa



legal es quien especifica que deben exponerse cuando se presente el caso o sean requeridas de acuerdo a las circunstancias. Se observa que el 50% de las CCAA establecen este objetivo, mientras que la otra mitad no presentan como propósito proponer medidas de control, a pesar de llegar a hacerlo. Los informes en las diferentes comunidades se ciñen a la disposición expresa del mandato legal para la fiscalización teniendo como ya se ha señalado dos elementos comunes: la verificación de la regularidad financiera y legal, difieren en la presentación y redacción de los mismos, presentándolos de manera general o detallada. Adicionalmente, se puede destacar el caso de la Cámara de Comptos de la Comunidad Foral de Navarra que establece como objetivo evaluar el grado de cumplimiento de las recomendaciones de informes de fiscalizaciones anteriores en las cuentas generales.

➤ ***Partida Informativa Nº 7 Fecha de terminación de los trabajos***

Especificar las fechas del proceso de auditoría es muy importante para ubicar al usuario en el transcurso de los acontecimientos, cuando se recibió la información, cuando se terminó el trabajo de campo, el trámite de alegaciones y la aprobación definitiva del Informe de Fiscalización, esta información es requerida solamente por la Comisión de Coordinación de OCEX (1992) en el párrafo # 4.2.4.8, por lo tanto es una partida obligatoria, y su utilidad radica en poder delimitar la responsabilidad por eventos o situaciones posteriores al cierre, pero antes de la terminación del trabajo de campo. Esta partida alcanza una valoración promedio de 61,56%, un valor medio, por numerosos informes que no indican expresamente dichas fechas.

En el contexto de los hechos posteriores que puedan afectar la información financiera, el contenido del informe y la validez de las opiniones emitidas producto de la fiscalización, es importante para los usuarios, conocer la cadena de fechas: aprobación de cuentas por la CCAA, rendición al OCEX, fechas del proceso de Alegaciones, aprobación del OCEX y emisión al Parlamento, y así identificar los días transcurridos en cada uno de los procesos hasta la publicación del informe aprobado por el Parlamento respectivamente.

➤ ***Partida Informativa Nº 8 Período Auditado***

La especificación temporal como se muestra en la Tabla 15, lo señalan todas las normas y debe indicarse con las cuentas y balances, además de especificar cuando se corresponda a periodos anteriores o posteriores, es fundamental pues se relaciona con el principio del periodo contable. La indicación del ejercicio al que se refiere la fiscalización, es una variable totalmente revelada puesto que los informes son anuales e indican el periodo contable en un 100% de los casos observados, indicándose al inicio del informe, en el alcance de las cuentas auditadas y en los resultados.

Tabla 15. Período a que las cuentas se refieren

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de <i>INTOSA</i>/ (2007)
Párrafo #	4.2.4.3.(b)	136.(d)	6.3.3.2	3.7.146(c)	21
Expresión del contenido del texto y énfasis					
Recoger el período que corresponde a la cuenta y la fecha de los estados.	√	√	√	√	√
Señalar relación del universo de estudio y período revisado.			√		

Fuente: Elaboración Propia

3.3. Alcance del trabajo, metodología y limitaciones

Desde la planificación de una auditoría debe delimitarse hasta donde abarcará la misma y destacar en qué aspectos pondrá énfasis el examen de acuerdo a los objetivos y las circunstancias. Con la intención de garantizar la calidad y transparencia en el trabajo de revisión deben revelarse los procedimientos de auditoría que se aplican para generar credibilidad en el ente auditado y los usuarios del informe. La manifestación general de la extensión de las actuaciones, los criterios y las bases aplicadas requieren que deba identificarse el tipo de pruebas efectuadas para la evaluación de la información y formación del juicio a emitir, así como el resultado de las mismas. En la sección de resultados se ha observado menor énfasis, y las partidas se presentan de manera implícita en el contenido de los informes.

El informe debe incluir una referencia al alcance de la auditoría. La mayoría de los OCEx son muy concretos al definir el alcance, vinculándolo directamente con los objetivos planteados y limitándose a la revisión de las cuentas que por disposición legal expresa se ha encomendado. Debe destacar que en este apartado del Alcance generalmente adicionan los procedimientos o metodología del trabajo de fiscalización, de manera que dejan en evidencia las principales técnicas de auditoría aplicadas en términos muy generales.

➤ **Partida Informativa Nº 9 Alcance del Examen**

En situaciones normales, como se señala en la Tabla 16, se considera suficiente la manifestación de que el examen o fiscalización se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido todas aquellas pruebas selectivas o procedimientos técnicos considerados necesarios, de acuerdo con las circunstancias. En algunos casos a través del alcance se expresa que no hubo limitaciones, esto implica que no han existido factores externos restrictivos a la fiscalización de las cuentas objeto de examen, de ningún tipo, así como en la aplicación de las técnicas correspondientes y que se han practicado todas aquellas pruebas consideradas imprescindibles en auditoría. El valor de esta partida alcanza el 77,81%, manteniendo una línea estándar durante los períodos consecutivos. Existe una tendencia excepcional que es el caso de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana que ha evolucionado ampliando la explicación del alcance del trabajo y desde el 2004, distingue el alcance general de la fiscalización, de la auditoría operativa, de los procedimientos y metodología de fiscalización.

Tabla 16. Alcance del Examen

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.4.(a)	6.3.3.2	3.7.146.(c)	8.(c)
Manifestación de que el examen o fiscalización se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.	√	√	√	√
Se hará mención expresa del tipo de comprobaciones efectuadas en la evaluación de la información y en la formación del juicio u opinión del auditor.		√		
Esta información establece los límites de la auditoría.				√

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa Nº 10 Metodología y procedimientos**

En los Informes de Fiscalización, generalmente, se definen dentro del alcance de la fiscalización los procedimientos, añadiendo de manera breve y en algunos casos más específica los procedimientos y metodología de auditoría. La normativa describe esta partida como una cualidad relacionada con las técnicas de auditoría más aceptadas (Véase la Tabla 17). La valoración de la partida de la metodología y los procedimientos aplicados ha alcanzado el 65,63%, con la influencia de algunos matices, pues cuando no hayan existido limitaciones en la aplicación de los procedimientos y normas de auditoría, no será necesario especificar con detalle el tipo de pruebas ni el alcance o cobertura lograda con las mismas; no obstante, en situaciones concretas o áreas específicas de estudio ha de ser conveniente especificar las técnicas aplicadas en dichas parcialidades o a la entidad auditada; además, en su redacción y presentación puede variar según los casos.

Tabla 17. Metodología y procedimientos de auditoría aplicados

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.4.(a)	6.3.3.2	3.7.146. (c y d)	8.(h)
Incluir todas aquellas pruebas selectivas o procedimientos técnicos considerados necesarios y las circunstancias.	√	√	√	√
Indicará la extensión o explicará la metodología con que se han aplicado los procedimientos y pruebas de auditoría.		√	√	

Fuente: Elaboración Propia

Los comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes en los informes son de gran interés pues deberán contener la información y comentarios necesarios para la adecuada interpretación de los estados contables y otros hechos objeto de examen, tales como la gestión de la entidad auditada. Se evitará incluir en el informe comentarios o valoraciones subjetivas, justificativas o laudatorias de la actuación desarrollada, no basadas en la evidencia obtenida. En el sentido, de mostrar objetividad e independencia y

tratar de que el informe aporte de manera constructiva aclaraciones o posibilidades a la gestión pública. En cualquier caso, deberán diferenciarse claramente las manifestaciones del auditor y las de la entidad auditada. Los comentarios que deben incluirse pueden obedecer a limitaciones en el alcance del trabajo, aspectos encontrados que tengan efecto en la opinión o conclusión, explicaciones tendentes a facilitar la comprensión de la gestión, los procedimientos y la situación de la entidad auditada, entre otras.

➤ **Partida Informativa Nº 11 Limitaciones al Alcance**

La posibilidad de que existan limitaciones sobre el alcance, proviene en general de factores externos a la organización de la auditoría, susceptibles de impedir a los auditores una formulación objetiva de sus opiniones y de sus conclusiones. En la actualidad del sector público pueden encontrarse y señalarse numerosos obstáculos vinculados con los sistemas de información y gestión, para medir la eficacia, economía ó eficiencia. Sin embargo, los auditores deben señalar las limitaciones de alcance del informe, tal como lo señala la Tabla 18, la existencia de limitaciones no es un elemento negativo en sí, lo importante es mencionar o explicar su posible incidencia sobre los resultados de la auditoría. A pesar de ser una variable que puede no encontrarse se ha identificado en un 79,38% de los casos, lo cual evidencia que existen factores importantes incidiendo en las actuaciones de los OCEX de las CCAA observadas durante el periodo estudiado.

Tabla 18. Limitaciones al alcance de la fiscalización

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.4.(a)	6.3.3.2	3.7.146.(e)	12.(a)
Si existen limitaciones en el alcance (previa o posterior) que afecten a la opinión o conclusión, deberán exponerse en detalle.	√	√	√	√
Indicando sus causas y consecuencias.		√	√	
Indicando su relevancia para los objetivos fijados		√	√	
Si no existiese ninguna restricción, se haría constar		√		

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa Nº 12 Cuentas o hechos auditados**

Se observa la tendencia a ampliar la explicación del objeto de examen, es decir las cuentas y entes que han sido fiscalizados, todo ello coincidiendo con las disposiciones de la LGP 47/2003, se hace necesario señalar y explicar el contenido de la Cuenta General que está siendo fiscalizada. Con respecto a las cuentas o hechos auditados, como se puede apreciar en la Tabla 19, las normas señalan que en cada caso se indicarán, las cuentas o hechos objeto de la fiscalización, incorporando una reproducción íntegra o resumida de la información económico-financiera examinada, las cualidades de dicha explicación debe ser suficiente, competente y relevante.

Tabla 19. Cuentas o hechos auditados

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(b)	6.3.3.2	3.7.146.(c)	8.(f)
Se indicarán, las cuentas o hechos objeto de la fiscalización.	√	√	√	√
Incorporar una reproducción íntegra o resumida de la información económico-financiera examinada. (suficiente y relevante)	√	√		

Fuente: Elaboración Propia

Cuando se incluya información que no haya sido objeto de auditoría, deberá identificarse la misma claramente en el texto del informe, así como en los anexos, con la indicación de “no auditado” u otra similar que aclare la responsabilidad del OCEX sobre la misma. Debe distinguirse la información que ha sido preparada por la entidad auditada o cuentadante, de la elaborada por el OCEX. La información o documentos que integran la Cuenta; y el origen de la información, en los casos en los que pueda existir duda. En un 100% se ha observado la indicación de las cuentas o hechos auditados. Se observa la tendencia a referir las cuentas en anexos, pero debe ponerse de manifiesto, asimismo, si las cuentas recogen la información necesaria y suficiente para cubrir los objetivos informativos que les correspondan. Cabe destacar la particularidad de la Sindicatura de Comptos de Navarra que remiten como enlace o anexo la Memoria Anual publicada.



Las CCAA han incorporado en la cuenta general la administración y sus OOAA, y algunas las empresas y fundaciones públicas por separado, de manera agregada, han demostrado un mayor énfasis en la explicación del contenido del objeto fiscalizado y otros ámbitos de interés para las CCAA (Ver Tabla 20), poniendo el punto de cambio central desde el año 2003 por la LGP, como ejemplo, está la explicación del ámbito subjetivo que describen los OCEX de Madrid, Galicia y País Vasco para presentar la cuenta de la Administración General y OOAA.

Tabla 20. Sectores fiscalizados en la Cuenta General de las CCAA

Ámbito de Fiscalización Anual	Participación
Administración General Autonómica	100 %
Sector Público Administrativo (OOAA)	100 %
Sector Público Empresarial (EPPP)	>50%
Sector Público Fundacional	>50%
Fondo de Compensación Interterritorial	100 %
Sistema Autónomo de Salud	100 %

Fuente: Elaboración Propia

Dada la anterior diversidad de sujetos fiscalizables, se visualiza la necesidad de información contable consolidada para los usuarios, en consecuencia, se evidenciamos visos de innovación y ampliación del alcance y los procedimientos de auditoria en los informes de fiscalización de los últimos periodos las CCAA, en particular una evolución en el contenido de las cuentas y hechos auditados, destacándose en ese aspecto los alcances de los informes de la Comunidad Valenciana.

➤ **Partida Informativa Nº 13 Muestras Utilizadas**

Tal como se indica en la Tabla 21, debe revelarse si se han utilizado muestras estadísticas, la magnitud y criterios de las mismas, esta partida se ha observado contenida parcialmente en el desarrollo de los resultados de auditoría, por lo tanto ha alcanzado un valor de 55,63%. Asimismo, el informe debe asegurar a los usuarios que esos datos en que se ha basado son suficientes, creíbles y fiables.

Tabla 21. Revelación de las Muestras Utilizadas en la fiscalización

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)
Párrafo #	4.2.1.6	6.3.3.2	3.4.108
Expresión del contenido del texto y énfasis			
Se considera conveniente indicar en el propio informe la magnitud de las muestras utilizadas.	√	√	√
Revelar los criterios de selección de las muestras o la forma en que se han obtenido las mismas.	√		√

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa N° 14 Normativa legal básica y específica**

Tabla 22. Normativa legal básica y específica

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #	4.2.4.5	147	6.3.8	3.7.146.(f)	8.(g)
Expresión del contenido del texto y énfasis					
Describir el marco de la normativa legal sobre cuyo cumplimiento se basa o pronuncia el informe.	√	√	√	√	√
Mención expresa del grado de observancia de la legislación aplicable.			√		

Fuente: Elaboración Propia

Todas las disposiciones que orientan los procesos de auditoría pública hacen referencia a la cultura de legalidad predominante en el sector público, en tal sentido, es necesario que se presenten como referencia fundamental las disposiciones legales que afectan la entidad auditada, su normativa básica y específica aplicable. Se ha observado diversidad de formatos pues algunos OCEx presentan un epígrafe dedicado a resumir las disposiciones legales que afectan principalmente a las CCAA, resaltando de manera específica las aristas que se han examinado, mientras que otras apenas hacen referencia en el contenido u observaciones de normas vinculadas con las situaciones observadas, en consecuencia la partida alcanza un 76,56% de revelación, ciertamente puede llegar a ser muy extensa toda la normativa que afecta el proceso de rendición de cuentas y fiscalización autonómica, por ello, algunos se limitan a resumir las principales normas consideradas para la auditoría al inicio, en la introducción y otros las colocan en un listado como anexo para que el usuario pueda consultarlas, si le interesa. No obstante se han tomado como válidos los dos casos de revelación en beneficio de los usuarios.

➤ **Partida Informativa Nº 15 Principios Contables y de Gestión**

La intención de este epígrafe es la de presentar al usuario un resumen que recoja las principales políticas contables y de gestión de las entidades auditadas, como se señala en la Tabla 23 la referencia descriptiva forma parte del resultado de fiscalización, puesto que solo resaltará los aspectos de mayor importancia, interés o impacto en la información financiera para el periodo auditado.

Tabla 23. Principios y políticas contables y de gestión

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)
Párrafo #			
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.5	6.4	3.7.146.(f)
Los informes que incluyan aspectos financieros, harán referencia a los principios, criterios y prácticas contables y de gestión aplicados por la entidad.	√	√	√
Breve descripción del marco presupuestario y contable y las principales actividades de la entidad fiscalizada.			√

Fuente: Elaboración Propia

Las normativas también hacen mención a los principios y criterios contables aplicables a la entidad al momento de emitir una opinión sobre el grado de cumplimiento de los mismos y la continuidad en su aplicación. La revelación global alcanza el 49,06% de los casos observados, debido a una escasa especificación de los criterios y prácticas contables y de gestión aplicadas.

➤ ***Partida Informativa Nº 16 Aprobación de la Información***

La norma general señala que se requiere la descripción de la información objeto de examen e indicación de sí la información examinada ha sido aprobada formalmente por el órgano correspondiente. La Comisión de Coordinación de OCEx (1992) en el # 4.2.4.5. La aprobación de la información objeto de examen apenas alcanza un 45,63% de revelación, y en muy pocos casos se manifiesta expresamente que ha sido aprobada.

➤ ***Partida Informativa Nº 17 Organización y Control Interno***

La descripción de la organización y el sistema de control interno correspondiente. Es una partida estipulada por la Comisión de Coordinación de OCEx (1992) en el # 4.2.4.5, e indicado por el TCu # 137.(b) al señalar que deben incluirse las características mas importantes de la entidad así como las unidades a las que se les atribuye la gestión de la actividad sometida a fiscalización, en términos generales se revela en un 62,19% de los casos estudiados.

➤ ***Partida Informativa Nº 18 Antecedentes de la Organización***

Los antecedentes de la entidad auditada, ámbito geográfico, actividad y características económicas es una exigencia de la Comisión de Coordinación de OCEx (1992) en el párrafo # 4.2.4.5, las normas de Auditoría Pública restantes solo hacen referencia a la Información introductoria del informe, que debe expresarse de manera conjunta al ámbito de fiscalización, con relación al objeto auditado. Extrapolando las tendencias del sector privado, el requerimiento de indicar esta información se relaciona a casos de posibles cambios, adiciones, eliminaciones, evolución, conformación y alcance de las actividades de la entidad auditada. No obstante, se ha revelado en un 69,06% de las veces.

➤ ***Partida Informativa Nº 19 Rendición de Cuentas al OCEx***

La rendición de cuentas al OCEx representa información voluntaria que se puede suministrar, ya que la norma de la Comisión no contempla



expresamente el requerimiento de dicha información, sin embargo, las normas internas de fiscalización del TCu (1997: #138) señalan la necesidad de que el informe comente si el ente sujeto a la fiscalización ha rendido cuenta al órgano de control correspondiente en la forma y tiempo oportunos.

La norma interna de fiscalización de la Audiencia de Cuentas del 2003 también destaca el control de la rendición de cuentas de las entidades, previamente a la planificación de las actuaciones de auditoría autonómica, en el párrafo # 147. Cuando proceda, en el informe se pondrá de manifiesto si la entidad fiscalizada ha cumplido regularmente con su obligación de rendir cuentas al OCEX, y las incidencias relacionadas con dicha obligación. Esta partida alcanza una valoración alta del 80%, destacándose en algunos informes que señalan en la sección introductoria, la oportunidad de la entrega y rendición de cuentas por parte de la Intervención General dentro de los lapsos previstos.

➤ ***Partida Informativa Nº 20 Restricciones de Activos y Pendientes***

Las Restricciones de uso de los activos; contingencias por garantías otorgadas, situaciones pendientes de resolución y compromisos futuros. Comisión de Coordinación de OCEX (1992) # 4.2.4.5. Es una partida que se ha revelado principalmente por los avales otorgados, a los cuales se les dedica una sección dentro de los resultados del informe, y por ello ha obtenido una puntuación de 65,63%.

➤ ***Partida Informativa Nº 21 Acontecimientos posteriores al cierre***

La responsabilidad de la fiscalización abarca los hechos que puedan ocurrir hasta que se termine el trabajo de campo de auditoría, por ello la importancia de indicar las fechas del trabajo, en la Tabla 24 se señala la necesidad de revelación de esta partida, y el aporte que puede adicionar a los usuarios de la información debido a situaciones subsecuentes.

La referencia de hechos posteriores debe hacerse siempre que se refieran a asuntos o situaciones que existían en la fecha de cierre, y que afecten a las estimaciones inherentes al proceso de preparación de las cuentas, deberá ser utilizada por el ente auditado para la inclusión de las mismas, en el estudio ha tomado el valor de 46,56%, puesto que se ha detectado en la mayoría de los informes como un comentario intrínseco dentro de cuestiones consideradas de interés y resaltadas en el informe de control externo. En el nuevo PGCP, señala Brusca Alijarde (2010:170) que en la nota 27 de la Memoria la entidad debe poner de manifiesto circunstancias o condiciones posteriores al cierre de importancia que puedan afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

Tabla 24. Acontecimientos posteriores al cierre

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.8	6.4.3 (3)	3.7.160	8.(b)
Revelar la evidencia adicional proporcionada por hechos conocidos y comprobados entre la fecha de cierre de las cuentas y la terminación del trabajo de fiscalización, que tengan incidencia en ella.	√	√	√	√
Indicar los sucesos posteriores a la fecha del cierre del ejercicio cuyos efectos no se hayan incluido en los estados financieros.		√	√	
Se ha de tener en cuenta los acontecimientos y las operaciones posteriores, y debe ir más allá del periodo de las propias cuentas.				√

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa N° 22 Tratamiento de la información por áreas**

En el informe deberán explicitarse los resultados significativos obtenidos para cada objetivo de la auditoría (IGAE 1997 # 6.3.5.1). Al reseñar los resultados, deberá incluirse información suficiente, competente y relevante, con la finalidad de que el tema expuesto pueda ser comprendido adecuadamente y los hechos se presenten de forma convincente e imparcial. También se deberá proporcionar aquella información de carácter general que los lectores necesiten para comprender mejor los resultados.

En función del tipo de auditoría y cuando sea necesario, se abrirá un epígrafe para cada una de las áreas objeto de control, esto se ha observado en un 99,06% de los casos, un indicador de revelación muy alto pues se considerado suficientes las observaciones de forma transversal, ya que han indicado aquellas áreas y circunstancias puestas de manifiesto a lo largo de la verificación de auditoría, los formatos mas comunes destacan la gestión presupuestaria, la legalidad y las principales cuentas de los sectores auditados (información financiera y patrimonial).



3.4. Opinión definitiva del informe anual

El criterio constructivo que deben observar los informes de auditoría pública justifica la existencia del grupo de partidas informativas que conforman esta sección, las cuales a pesar de ser finales se deben destacar, de manera principal, en la estructura del informe. De allí la importancia de revelar en primer término, una declaración general que recoja de manera breve la opinión o conclusiones principales, y posteriormente se detallen en el desarrollo y contenido de los resultados de la fiscalización, las cuestiones de manera específica, todo ello para permitir a los usuarios tener una visión de conjunto de la auditoría, y si desea profundizar continuar a las áreas del examen que detallen las conclusiones y sugerencias específicas.

Adicionalmente, la evolución histórica de los informes analizados en los años recientes ha demostrado la tendencia de incluir nuevas secciones y ampliar observaciones, conclusiones y opiniones sobre áreas relacionadas con escenarios de normativa actualizada, tales como: la estabilidad presupuestaria (déficit y deuda medida en términos de Contabilidad Nacional), fondos especiales de gestión autonómica y contrataciones administrativas. El tratamiento de la información por áreas y sus respectivas conclusiones es un componente que conjuga los criterios de revelación suficiente e importancia relativa, en tal sentido, cuando existan informaciones que no puedan ser difundidas, el informe deberá poner de manifiesto la naturaleza de las informaciones omitidas y las disposiciones legales en las que se apoya su no-inclusión. En estos casos se redacta un informe separado, no sujeto a publicación, dirigido a la instancia legalmente autorizada para acceder a la información de que se trate.

En el Informe de Fiscalización Anual Autonómica y a manera de conclusiones, el OCEX respectivo deberá pronunciarse, emitiendo una opinión o conclusión clara y precisa sobre el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización anual referida a la adecuación de las cuentas auditadas o de la gestión pública, a los principios y criterios aplicables, y su utilización uniforme.

➤ **Partida Informativa Nº 23 Opinión o Conclusión**

La posición del OCEX debe manifestarse con una declaración concluyente, que según lo señalado en la Tabla 25, debe dejar constancia fehaciente y transparente de la situación observada, se trata de una constatación lo más objetiva posible de los hechos, que ha de presentarse de forma concreta y concisa. En el sector empresarial el dictamen inicia el informe, pero en el sector público, se presenta después de las partes introductorias debido al cúmulo de leyes y normas que determinan las auditorías públicas.

Tabla 25. Opinión ó conclusión

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.6	6.4.1	3.7.148	9
En el informe, el órgano auditor deberá pronunciarse, emitiendo una opinión o conclusión clara y precisa.	√	√	√	√
Emitir en el informe una opinión sobre los estados financieros con referencia a las cuentas tomadas en su conjunto.		√		√

Fuente: Elaboración Propia

En el caso de la opinión o conclusión es una partida muy difundida con un puntaje de 94,38%, al tratarse de las cuentas generales, su adecuación a los principios y criterios aplicables ha de entenderse como manifestación de que la información en ellas incorporada presenta razonablemente la situación y operaciones de la entidad auditada en su conjunto.

➤ **Partida Informativa Nº 24 Tipo de Dictamen**

Una vez obtenida la evidencia necesaria para emitir una opinión, de acuerdo con las normas de auditoría señaladas de forma comparativa en la Tabla 26, ésta puede presentar los tipos siguientes:

a) Opinión sin salvedades. Es un tipo de declaración positiva que supone la conformidad del OCEx con el contenido y presentación de las cuentas examinadas, consideradas en su conjunto, y que se han cumplido sustancialmente la normativa y principios aplicables, no sólo en la elaboración y presentación de la información económico-financiera, sino también en la ejecución de las operaciones y funcionamiento del control.

b) La opinión con salvedades supone la existencia de excepciones o discrepancias significativas en el cumplimiento de los principios, normas y criterios aplicables, sin llegar a justificar una opinión adversa o una abstención o denegación de opinión. Una opinión con salvedades puede responder a alguna de las circunstancias siguientes:



- Que existan limitaciones importantes al alcance de la fiscalización.
- Que los estados financieros resulten erróneos o incompletos, por incumplimiento de principios contables, aplicación no uniforme de los mismos o existencia de omisiones significativas de información.
- Que exista incertidumbre con respecto al contenido de las cuentas y los hechos con ellas relacionados, cuyo desarrollo final e incidencia cuantitativa no sean susceptibles de una estimación razonable.

Estas circunstancias deberán ser verificables, y recogerse explícitamente en el informe, de forma concisa, debidamente justificadas, y cuantificando en lo posible su incidencia. En cualquier caso, la opinión deberá mencionar la existencia de estas salvedades.

c) Opinión adversa. Cuando las excepciones o incumplimientos sean de tipo general, muy numerosos o muy significativos, y tengan como efecto una imagen deformada de la gestión y situación o un incumplimiento importante de los principios y criterios aplicables, deberá expresarse una opinión negativa en relación con los objetivos de la auditoría. Las discrepancias deberán ser claramente explicadas, justificadas y cuantificadas en lo posible su incidencia en el informe. La declaración reflejará su carácter negativo.

d) Abstención de opinión. Cuando no sea posible emitir un pronunciamiento global, deberá manifestarse esta imposibilidad, lo que dará lugar a una denegación de opinión. En cualquier caso, deberá señalarse claramente en el informe este hecho, poniendo de manifiesto las razones que lo justifican.

Tabla 26. Tipo de Opinión

Normas, Órgano Emisor y Año	Principios y Normas de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #	4.2.4.6.1	6.4.1 y 6.4.6	9
a)	Opinión sin salvedades	Favorable	Opinión sin reparos
b)	Opinión con salvedades	Favorable con salvedades	Opinión con reparos parciales
c)	Opinión adversa	Desfavorable	Opinión adversa
d)	Abstención o denegación de opinión	Denegación	No puede darse opinión

Fuente: Elaboración Propia

La opinión en las auditorías de regularidad debe observar una de las opciones tipo de dictamen, para expresar claramente a los usuarios el impacto de los resultados de la fiscalización en el informe, obtiene un 80% de valoración global, lo cual es muy alto en las CCAA estudiadas. La opinión mientras más favorable, más proporciona a los destinatarios de las cuentas la mejor garantía y mayor confianza posible en la información.

La nueva norma 12/2010 del ICAC sobre informes de auditoría para empresas modifica los tipos de salvedades que puede tener un informe, eliminando las salvedades por incertidumbres y por no uniformidad en la aplicación de principios y normas contables e introduce el concepto de comparabilidad, Carreras Boada (2011:57) resalta la importancia vital que tiene la información que la propia entidad incluye en la memoria para su adecuada comprensión e interpretación.

En circunstancias excepcionales, el informe puede poner énfasis sobre algunas cuestiones significativas relacionadas con las cuentas objeto de auditoría, que contribuya a una mejor comprensión de la situación de la entidad auditada, sin que ello suponga ningún tipo de salvedad o excepción en la opinión. Son ejemplos de estas circunstancias las indicaciones relativas a que la entidad auditada ha realizado transacciones importantes con entidades o personas vinculadas a ella, que han sucedido acontecimientos importantes entre la fecha de cierre del ejercicio y la del informe de auditoría que no modifiquen las cuentas, o que la entidad no ha aplicado algún principio o norma contable general para ofrecer mejor la imagen fiel de la situación y operaciones de la entidad.

➤ ***Partida Informativa Nº 25 Conclusiones en función de objetivos***

La relación de las conclusiones con los objetivos. El TCu (1997: #146) señala que la exposición de las conclusiones deberá dividirse en subapartados que se identifiquen con cada uno de los objetivos planteados (Normas internas de Fiscalización 2003: #149), de manera que se conformen subpuntos o epígrafes para la ordenación interna de cada una de esas conclusiones en concordancia con la correspondiente a los resultados de la fiscalización y se hará expresa mención a los capítulos o epígrafes en que se sustenta cada conclusión, ello se observa en un 73,44% de casos.

➤ ***Partida Informativa Nº 26 Resumen de desviaciones y excepciones***

Es de gran utilidad para los usuarios visualizar un breve listado de los principales puntos de control externo (Ver Tabla 27), que hayan llamado la atención de los auditores durante el proceso de fiscalización

Tabla 27. Resumen de desviaciones y excepciones

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.5	6.4.3	3.7.151	12
Resumen sucinto de las posibles irregularidades, abusos, omisiones, excepciones e incertidumbres encontradas.	√	√	√	√
En cada caso, la incidencia sobre la opinión o conclusión.	√	√	√	√
Se harán constar los incumplimientos de normas que se hubieran detectado.			√	√

Fuente: Elaboración Propia

Se ha obtenido un 82,81% en el valor del resumen de cuestiones excepcionales. Adicionalmente al resumen, las Normas Internas del TCu (1997) en los numerales 141 al 143 señalan que deben describirse el conjunto de irregularidades y deficiencias detectadas, ordenadas por grupos homogéneos de actuaciones, operaciones o elementos patrimoniales.

3.5. Contenido y seguimiento de las recomendaciones y sugerencias

En las conclusiones se pone de manifiesto si existe conformidad entre las cuentas, hechos auditados, los principios, criterios y normas que les sean de aplicación; el OCEx, sin embargo, suele disponer de una valiosa información sobre la entidad auditada, y está en condiciones de señalar a modo de recomendaciones o sugerencias constructivas, medidas concretas que mejoren sus actuaciones.

➤ Partida Informativa Nº 27 Recomendaciones

A continuación se señala en la Tabla 28 el sentido de las propuestas que el OCEx puede llegar a formular para el mejor desempeño de la gestión autonómica, en las normas se delimita el gran número de posibilidades que pueden presentarse, manteniendo la competencia que para la actuación o intervención fiscalizadora posee legalmente el OCEx.

Tabla 28. Recomendaciones

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.7	151	6.3.7	20
Las recomendaciones pueden venir referidas a la aplicación de principios contables, normas legales, procedimientos de control interno, o a la gestión.	√	√	√	√
Respetando siempre las competencias organizativas del Órgano de control correspondiente.		√		√
Cuando ello suponga una potencial mejora en el funcionamiento y en las operaciones de la entidad.			√	√
Suelen contener críticas importantes, pero para ser constructivos, deben mencionar las medidas a adoptar para remediar la situación.				√

Fuente: Elaboración Propia

La partida informativa de las recomendaciones es una de las mejor valoradas en el estudio puesto que ostenta un 97,81%, con escasas particularidades observadas en informes que a pesar de detectar en sus conclusiones desviaciones o cuestiones de relativa importancia no emiten una correspondiente recomendación, en consecuencia puede afirmarse que esta partida representa uno de los principales aportes de la fiscalización.

➤ **Partida Informativa Nº 28 Sugerencias para la mejora**

En cuanto al contenido de las recomendaciones y propuestas se destaca la sugerencia para la mejora de la gestión autonómica, a través de las correcciones al sistema de control interno, la concepción de esta partida está ampliamente explicada en las normas de auditoría (Véase la Tabla 29). Esta evaluación puede ponerse en conocimiento de la entidad auditada, ya sea dentro del propio Informe de Fiscalización, como anexo a dicho informe o como informe independiente y separado, dependiendo de la interpretación que cada OCEx haga de su normativa específica.

Tabla 29. Mejora de los procedimientos de control interno

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.7	6.3.7.1	3.7.152	20
El OCEx debe llevar a cabo una revisión y evaluación de los procedimientos de control interno para detectar situaciones y procedimientos susceptibles de mejora.	√	√	√	√
Cuando se detecten casos de incumplimiento significativos o puntos débiles en el sistema de control, se efectuarán las sugerencias oportunas para mejorar los controles internos o el cumplimiento de normas.		√	√	√
Cuando proceda, se redactarán como guías de funcionamiento y en ocasiones las circunstancias justifican una sugerencia concreta, para conseguir una mejora administrativa.				√

Fuente: Elaboración Propia

Evaluando el contenido de las sugerencias se ha detectado un porcentaje bastante alto del 85,31%, correspondiente a los informes que presentan propuestas de mejora para los procedimientos de control interno.

➤ **Partida Informativa Nº 29 Descripción de los logros**

Uno de los aspectos que de manera voluntaria pueden revelar los OCEx sobre las CCAA en sus conclusiones, es una breve descripción de los logros más notables alcanzados por las entidades auditadas, particularmente cuando las mejoras de gestión en un área puedan ser aplicables en cualquier otra. (IGAE 1998 # 6.3.9). El sector público se caracteriza por administrarse bajo la figura de planes y programas, los cuales permiten formular los correspondientes presupuestos anuales, en consecuencia es de interés público conocer los objetivos y metas logrados, lo cual es

fundamental para el control pues se relacionan directamente con el gasto público. Esta variable apenas alcanza un 31,25% de los datos, evidenciándose un nivel bajo y muy pocos casos de revelación, principalmente relacionados con el grado de ejecución presupuestaria.

➤ ***Partida Informativa Nº 30 Consecuencias de no corregir***

La IGAE en el punto # 6.3.10. señala la necesidad de indicación de las posibles consecuencias negativas que puedan derivarse de no corregir las deficiencias señaladas. En la medida de lo posible, se trata de cuantificar los efectos negativos que tendrá para la entidad continuar su actividad sin corregir las deficiencias descubiertas. Esta cuantificación podrá comprender gastos excesivos o innecesarios o cualquier otro tipo de desviación cuantificable, respecto al marco legal y contable que le es de aplicación.

Los posibles efectos intangibles o de difícil medición habrán de ser también incluidos en el informe si se consideran significativos. A pesar de la gran importancia de esta partida informativa, a causa de ser una variable voluntaria y con cierta complejidad, apenas se observó de manera implícita en un 41,25% de las conclusiones y recomendaciones estudiadas.

➤ ***Partida Informativa Nº 31 Necesidad de profundizar estudios***

La Identificación de todas aquellas cuestiones que pudieran requerir un estudio más amplio y preciso, a efectos de ser tenidas en cuenta en la planificación de futuras auditorías. Según la IGAE en el numeral # 6.3.11., si en el transcurso del control financiero se descubriesen cuestiones importantes no relacionadas con los objetivos de la auditoría que se está realizando y que requirieran, por tanto, un trabajo adicional, los auditores deberán comunicarlo y reseñarlo en el informe junto con las razones que justifiquen un trabajo suplementario posterior, con la intención que se tenga en cuenta en la planificación de auditorías futuras. El criterio de los OCEX en el período estudiado demuestra un nivel bajo de revelación de estas necesidades de apenas un 40,94% de las conclusiones y recomendaciones.

➤ ***Partida Informativa Nº 32 Seguimiento de las recomendaciones***

El seguimiento de las recomendaciones y sugerencias se realiza para una mayor efectividad de las recomendaciones, es importante que se lleve a cabo un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas. El inicio de toda auditoría debe iniciarse revisando la aplicación de los resultados de informes anteriores, de tal manera que se planifiquen las pruebas de auditoría en función de las áreas de mayor riesgo o importancia para la fiscalización.

Tabla 30. Seguimiento de las recomendaciones

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #					
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.7	144	6.3.7.2	3.7.156	26
Se hará constar si se han cumplido las recomendaciones incluidas en los informes de controles anteriores	√	√	√	√	√
Se pondrá de manifiesto el grado en que hayan sido corregidas las deficiencias observadas en anteriores actuaciones.				√	√

Fuente: Elaboración Propia

Todas las normas de auditoría aconsejan la realización del seguimiento en periodos posteriores, lo cual se explica por su importancia estratégica para la calidad y continuidad del trabajo, además de su gran aporte para los usuarios de la información financiera, como puede verse en la Tabla 30, se le deberá prestar mayor atención al hecho de si las deficiencias detectadas han sido corregidas, en especial si son casos que afecten los resultados de la fiscalización en curso.

En el seguimiento de las recomendaciones el auditor debe poner más atención a las medidas orientadas a efectuar correcciones, que si se han cumplido determinadas recomendaciones de auditoría. Algunos OCEX estipulan una sección o epígrafe específico para el apartado del seguimiento de sugerencias de ejercicios anteriores, con una valoración del 67,81%, sin embargo, en algunos casos no es claro el resultado de un periodo a otro, pues suelen omitir aspectos detectados en fiscalizaciones anteriores. Además, se aumenta la valoración cuando se indica las medidas tomadas por el Parlamento o Gobierno Autonómico para corregir las fallas.

3.6. Presentación e información adicional al Informe de Fiscalización

Debe destacarse la particular intención que cada CCAA revela desde el título de su informe y con el estilo de la presentación del mismo pues desde el examen de la Cuenta General, suele pasar a la contratación administrativa, Fondo de Compensación Interterritorial hasta otros entes públicos del sector público autonómico (Por ejemplo Andalucía).

➤ **Partida Informativa Nº 33 Título del informe**

Tabla 31. Título del informe

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios de Auditoría Comisión de Coordinación de OCEX (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #				
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.1	6.3.1	3.7.127	8.(a)
Debe llevar el respectivo título o encabezamiento adecuado, que servirá para distinguirlo.	√	√	√	√
El título deberá ser escueto e indicar el tipo de Informe.			√	√
Deberá coincidir con el atribuido al procedimiento fiscalizador.		√	√	
Debe facilitar al lector distinguir el informe de declaraciones e informes emitidos por otros.				√

Fuente: Elaboración Propia

El título tendrá los efectos de facilitar una filiación adecuada de la entidad cuyas cuentas se auditan o cuya gestión se analiza, de forma íntegra y en versión oficial y completa, tal como se destaca en la Tabla 31. La presentación requiere suficiente filiación con el proceso de control externo. Todos los informes presentan su título, sin embargo, debe matizarse que presentaron excepcionalmente algunas debilidades de revelación, por ello alcanzó un valor del 97,81% en los informes revisados.

➤ **Partida Informativa Nº 34 Índice del contenido**

La IGAE en el párrafo # 130 señala que los Informes incluirán un índice, en el que figurarán los capítulos y los epígrafes, así como los anexos, con la correspondiente referencia a la página de su ubicación. Parece una



obviedad, pero se observan carencias y la ubicación incompleta en informes puntuales, a pesar de constituir información voluntaria para los OCEX, ha generado una puntuación de 91,88%, por las tablas de contenido revisadas.

➤ **Partida Informativa Nº 35 Abreviaturas y Siglas**

Los Informes deberán incluir una lista de las abreviaturas y siglas empleadas en el cuerpo del mismo. La intención de la disposición de la IGAE # 131 es evitar repeticiones y simplificar el informe. A excepción de las conclusiones y recomendaciones del Informe que no contendrán abreviaturas ni siglas. La primera vez que se emplee un término incluido en el listado de abreviaturas se escribirá completo y entre paréntesis la abreviatura. El resto de las ocasiones en que se utilice ese término se hará con la sigla correspondiente. El 68,44% de casos utilizó este formato de abreviaturas y listado de siglas.

➤ **Partida Informativa Nº 36 Cuadros estadísticos y gráficos**

Tabla 32. Cuadros estadísticos y gráficos

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)
Párrafo #	129	6.5.5	3.7.132
Expresión del contenido del texto y énfasis			
El informe incluirá los cuadros, estadísticos y gráficos principales necesarios para facilitar la comprensión del texto.	√	√	√
Siempre deben guardar relación directa con el texto principal.	√		
Para contribuir a la claridad, puede acudirse también, cuando sea factible, a dibujos, diagramas, fotos, mapas, etc.		√	√

Fuente: Elaboración Propia

La intención de la partida informativa de los cuadros estadísticos y gráficos es aportar al usuario una mejor comprensión, interpretación y comparación de los datos que los auditores consideren necesario revelar, el alcance de esta variable la describe la norma, y así se apunta en la Tabla 32, los informes de fiscalización anual de la Cuenta General autonómica revelan de manera voluntaria en un 89,06% información ilustrativa en los informes de fiscalización anual estudiados de acuerdo a las especificaciones de la normativa de auditoría española.

➤ **Partida Informativa N° 37 Los Anexos al informe**

Los informes de fiscalización contendrán únicamente los anexos necesarios para la comprensión del texto del informe, donde figurarán las oportunas referencias a los mismos. La Tabla 33 describe a continuación, la necesidad y complementariedad de los anexos en los informes de control externo.

Tabla 33. Los Anexos al Informe de Fiscalización

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Principios y Normas Auditoría Comisión de Coordinación de OCEx (1992)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)
Párrafo #			
Expresión del contenido del texto y énfasis	4.2.4.3.(b)	6.3.15	3.7.161
Se considera recomendable incluir una reproducción íntegra o resumida de la información económico-financiera examinada, en anexos.	√	√	√
El texto y datos del informe hará referencia al lugar donde se encuentre la información relacionada con los anexos.	√		√
Se incluirá como anexo al informe cualquier otra información suplementaria de interés.		√	√

Fuente: Elaboración Propia

Es necesaria la concisión de los informes de auditoría para los usuarios, por ello se recomiendan anexos que incluyan detalles e informaciones adicionales que contribuyan a una mejor comprensión de los aspectos más importantes incluidos en el informe. Se ha observado que el 84,06% de las auditorías presentan anexos de manera recurrente, hay casos lineales en los ejercicios y otros casos presentan diferentes informaciones complementarias de acuerdo a las circunstancias de la auditoría.

➤ **Partida Informativa N° 38 Contenido de los Anexos y Fuentes**

En el informe se hará referencia a aquellos aspectos que son objeto de ampliación en el anexo. Los anexos deberán estar estructurados de manera

lógica y debidamente puestos en relación con la información contenida en el informe. La Tabla 34 describe que el contenido voluntario de los anexos generalmente se refiere a información numérica y otros datos relevantes. Los cuadros que se presenten como anexos deben indicar las fuentes y estar relacionados con el contenido del informe, estas cualidades han permitido valorar esta partida en un 73,75%.

Tabla 34. Contenido de los Anexos y respectivas fuentes

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)
Párrafo #	131	6.3.15	3.7.161
Expresión del contenido del texto y énfasis			
El contenido de los anexos será información numérica, tales como: las cuentas anuales, balances, resultados, remanente, etc.	√	√	√
Los datos que deben rendirse o cualquier otra información que se considere relevante.		√	√
Deberán incluir el nombre del ente, fecha a que se refieren los datos, unidad de medida y la fuente de obtención de los datos.	√		

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa Nº 39 Trámite de Alegaciones**

La exposición de las deficiencias o de los hallazgos críticos para que se corrijan y se mejoren los sistemas y la dirección, requiere asegurar que en el informe los hechos se presenten de forma completa, precisa e imparcial, por ello éstos se concuerdan con la entidad fiscalizada. De acuerdo a las indicaciones en la Tabla 35 en el informe definitivo deberán constar las alegaciones de la entidad auditada y la opinión del equipo auditor sobre ellas, indicando en qué medida han sido asumidas.

Los Informes deberán dedicar un capítulo o epígrafe específico a describir los principales aspectos del trámite de alegaciones, haciendo referencia al tratamiento dado a las alegaciones recibidas, las cuales deberán incluirse en el anexo. Además deberá describirse el las fases del proceso, los plazos y resultados, por ello ha alcanzado un 68,44% de valoración en los informes.

Tabla 35. Resultados del Trámite de Alegaciones

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #	130	6.3.13.(1-5)	3.7.137	26
Expresión del contenido del texto y énfasis				
Los informes deberán destinar una sección al proceso de las alegaciones o respuestas de la entidad fiscalizada.	√	√	√	√
Indicando personas o entidades a quienes se han manifestado, responsables y posibles prórrogas o segundas alegaciones.	√	√	√	

Fuente: Elaboración Propia

➤ **Partida Informativa N° 40 Contenido de las Alegaciones Recibidas**

Puede también ser necesario incluir las respuestas de la entidad fiscalizada a las cuestiones suscitadas, bien en toda su integridad o resumidas, especialmente en el caso en que los OCEx expresen sus propios puntos de vista o sugerencias. En tal sentido, la Tabla 36 señala la conveniencia de revelar el contenido de las alegaciones que fijan una posición distinta por parte de las entidades fiscalizadas y de ser necesarias respuestas a las cuestiones no aceptadas o admitidas parcialmente.

En los anexos deberá incluirse el texto de las alegaciones presentadas por la entidad fiscalizada, con ello se logra que los informes no sólo indiquen lo que se descubre y la opinión de los auditores acerca de tales situaciones, sino también la posición de los fiscalizados, casualmente, lo que puede resultar redundante es el caso que las alegaciones fuesen admitidas en su totalidad, pero el resultado puede ser además, admitida parcialmente o no aceptada.

Los informes que presentan el contenido de las alegaciones lo hacen de diferentes maneras, algunos las escanean o copian del original para dejar claro que fueron emitidas por terceros (con las respectivas firmas), este ítem ha alcanzado un 69,38% de revelación, valorando los OCEx que las omiten, los que solo hacen referencia a ellas y los que las anexan íntegramente.

Tabla 36. Contenido de las Alegaciones Recibidas

Normas de Origen Órgano Emisor y Año de Publicación	Normas Internas del TCu (1997)	Normas de Auditoría Pública IGAE (1998)	Normas Internas Audiencia de Cuentas (2003)	Normas de los Informes de INTOSAI (2007)
Párrafo #	144	6.3.13.1	3.7.162	26
Expresión del contenido del texto y énfasis				
Deben incluirse las alegaciones o respuestas a las cuestiones propuestas por el órgano de control respectivo y el tratamiento dado a las mismas.	√	√	√	√
Al incluir las alegaciones de los gestores se revelan los hechos y lo que piensan sobre ello los responsables de la gestión y qué es lo que proponen hacer al respecto		√	√	√
Una contestación a las alegaciones no aceptadas, y recogerá, para cada una de ellas, un resumen de la alegación y la fundamentación de la no-aceptación de la misma.			√	

Fuente: Elaboración Propia

4. Índices de transparencia informativa de las CCAA

Para el cálculo del índice de transparencia de la información, previamente se han definido y valorado previamente, cada una de las 40 partidas informativas de los informes de fiscalización emitidos por los OCEx autonómicos sobre la Cuenta General de las CCAA seleccionados, durante el período 1999 hasta el 2008. El ratio o indicador de transparencia informativa que se obtiene de los cálculos promediados, representa el nivel de divulgación que los informes de control externo aportan a la rendición de cuentas autonómica.

El cálculo de los índices parciales de transparencia de la información se obtiene de la forma siguiente:

$$IpTI = POpi / PMP \times 100$$

IpTI = Valor del Índice parcial de Transparencia Informativa

POpi = Puntuación Obtenida por las partidas informativas del apartado (la sumatoria de valores que obtengan cada una de las partidas informativas)

PMP = Puntuación Máxima Posible (8,14,10 y 8 en cada caso)

La puntuación máxima posible se define como la calificación que habría obtenido el informe si cada variable tomase el valor más alto. No obstante, la PMP puede tomar valores diferentes, según se matice y valore o no el hecho de que un informe no incluya cierta variable porque no es relevante. La puntuación máxima posible para los índices parciales es del 100% (8 de 8, 14 de 14, 10 de 10 y 8 de 8 ítem), de las partidas informativas ya definidas para el índice global se obtiene de la sumatoria de los índices parciales, lo cual es equivalente si se promedia el valor de cada partida entre las 40 variables en términos porcentuales ponderado por el peso de cada índice parcial, por lo que el valor máximo posible será igual al 100%.

Debido a las diferencias en cuanto al contenido de las partidas, es evidente que no tendrían la misma significación para los usuarios potenciales, pero están basadas en un criterio normativo que no las diferencia y por tanto, se ha determinado asignarles la misma ponderación dentro de cada índice parcial, para luego efectuar la suma y obtener el índice global de divulgación, tomando en cuenta la ponderación o peso de cada índice parcial calculado.

El índice de Transparencia Informativa Global ponderado se calcula de la sumatoria de los índices parciales de cada Comunidad Autónoma y año, es decir, la cifra que resulte de la fórmula siguiente:

$$ITIG = \sum_{i=1}^n IpTI_i \times Pn_i$$

ITIG = Valor del Índice de Transparencia Informativa Global

IpTI = Valor del Índice parcial de Transparencia Informativa “i”

Pn = Proporción que representa el Índice parcial “i” respecto al número total de puntos, de las 40 partidas informativas.

El valor del índice oscila entre 0 y 100 lo que significa que valores del índice próximo a 0 indican que el nivel de divulgación de los informes es escaso, mientras que valores cercanos a 100 indican que el nivel de divulgación es elevado. La divulgación total se define como la calificación que ha obtenido un informe tras la valoración parcial y global de las 40 partidas informativas. El criterio a utilizar en el estudio es el de fijar a las respectivas partidas informativas idéntica posición en el subgrupo del índice parcial, es decir, ninguna tendrá mayor o menor peso para la conformación de los índices

parciales, en tal sentido, se calcula un ITI Parcial con promedio simple sin ponderar. Para el cálculo del ITI global se utilizará la proporción que cada Índice parcial represente del total, tal como lo realizan Gandía Cabedo y Andrés Pérez (2005:23); en concordancia con la importancia que tiene la información en el contexto de la revelación del informe.

4.1. Índices informativos parciales de los Informes Anuales

Para analizar la naturaleza de la información divulgada se desarrollan índices parciales o subíndices a partir de las partidas informativas que abarcan toda la información presentada por los OCEX en los informes de fiscalización anual de las Comunidades Autónomas estudiadas. De este modo las diferentes partidas informativas se van agrupando, formando índices parciales en función de la estructura lógica del Informe.

Las 40 partidas informativas establecidas y estudiadas anteriormente, están conformadas por 8 ítem correspondientes a los aspectos introductorios, 14 ítems de los resultados de la fiscalización, 10 ítems de las conclusiones y recomendaciones y 8 ítems relacionados con las presentaciones y otros elementos informativos adicionales (Tal como se ilustra en la Figura 14). En consecuencia para construir un índice de divulgación de información financiera autonómica de las cuentas generales, deben tomarse en cuenta los grupos parciales que se conforman de acuerdo a la naturaleza de las partidas informativas.

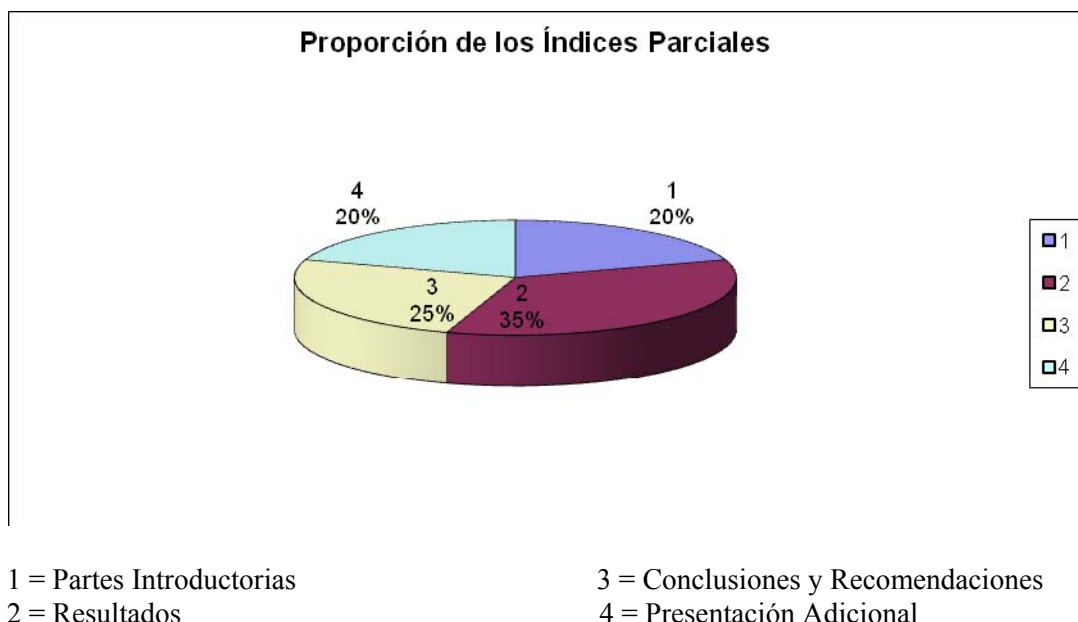


Figura 14. Proporción de las partidas informativas para los Índices Parciales

Fuente: Elaboración Propia

El objetivo de conocer la naturaleza de la información divulgada se suele desarrollar índices parciales, tales como los estudios de Gandía Cabedo y Andrés Pérez (2005:21), Gómez Sala *et al.* (2005:11) utilizan en la aplicación del ITI, un índice global y subíndices o ratios parciales, pero otorgándoles la misma importancia a todos los ítem que los conforman. El primer criterio para agrupar las partidas informativas lo definen las partes o estructura del Informe de Fiscalización anual. Será necesario, destacar los promedios parciales que se presentan de los valores anuales obtenidos de los informes analizados, expresados en un orden descendente de las que obtienen mayor índice a las de menor valoración promedio.

Las partes Introdutorias presenta el valor promedio de 77,34%, en la Tabla 37 se presentan las puntuaciones anuales, además se destaca por ser el índice parcial con mayor valoración media de las partidas informativas que lo conforman y con un contraste de los extremos, tal como los Informes de la Audiencia de Canarias que superan el 90% en toda la serie, mientras que el TCPV se mantiene por debajo del 50%, excepto en informes del 2007-2008. Asimismo, hemos notado muy pocos cambios en las partes introductorias, manteniéndose en la mayoría de los casos un mismo estilo esquemático, excepto por los informes de Galicia, que han mostrado variaciones y cambios tanto en el fondo como en la forma de la presentación.

Tabla 37. Valoración del Índice Parcial de las Partes Introdutorias del Informe

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Canarias	90,63	90,63	90,63	90,63	96,88	96,88	96,88	96,88	96,88	96,88	94,38
Valencia	71,88	75,00	75,00	96,88	96,88	96,88	96,88	96,88	96,88	96,88	90,00
Galicia	87,50	78,13	87,50	90,63	90,63	90,63	96,88	96,88	96,88	78,13	89,38
Navarra	87,50	87,50	87,50	96,88	87,50	87,50	90,63	90,63	90,63	78,13	88,44
Andalucía	75,00	81,25	81,25	84,38	87,50	87,50	87,50	87,50	87,50	87,50	84,69
Madrid	65,63	65,63	62,50	62,50	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	68,75
Cataluña	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25
País Vasco	43,75	43,75	43,75	43,75	43,75	43,75	43,75	43,75	59,38	59,38	46,88
Promedio	72,27	72,27	73,05	77,73	78,91	78,91	80,08	80,08	82,03	78,13	77,34

Fuente: Elaboración Propia

En oposición el ITI parcial de los Resultados de la Fiscalización es el mas bajo con un puntaje promedio de 60,76%, las partidas informativas son las que observan una menor valoración por requerirse para ello de la revelación de información clara de manera explícita, no obstante, como se demuestra en la Tabla 38, hay una evolución histórica incremental de la revelación de los resultados de la fiscalización anual autonómica correspondiente a los últimos años.

Tabla 38. Valoración del Índice Parcial de los Resultados de Fiscalización

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Valencia	73,44	73,44	73,44	73,44	73,44	75,00	75,00	75,00	76,56	76,56	74,53
Navarra	68,75	68,75	68,75	71,88	75,00	75,00	75,00	75,00	76,56	70,31	72,50
Canarias	64,06	67,19	71,88	71,88	75,00	75,00	71,88	71,88	75,00	75,00	71,88
Galicia	64,06	60,94	64,06	79,69	71,88	71,88	71,88	71,88	73,44	81,25	71,09
Andalucía	54,69	56,25	57,81	59,38	68,75	65,63	65,63	67,19	67,19	67,19	62,97
Madrid	48,44	48,44	46,88	46,88	51,56	51,56	51,56	54,69	54,69	54,69	50,94
País Vasco	40,63	40,63	40,63	45,31	45,31	45,31	45,31	45,31	45,31	45,31	43,91
Cataluña	31,25	31,25	32,81	34,38	40,63	42,19	43,75	42,19	42,19	42,19	38,28
Promedio	55,66	55,86	57,03	60,35	62,70	62,70	62,50	62,89	63,87	64,06	60,76

Fuente: Elaboración Propia

Las Conclusiones y Recomendaciones definen el índice parcial que alcanza una valoración promediada de 69,50%, el comportamiento de las partidas informativas que le conforman no ha mostrado grandes cambios en la serie de ejercicios estudiados, y satisfacen un nivel de revelación alto, como se muestra en la Tabla 39, a pesar de una revelación intrínseca de las partidas en la extensión de los contenidos de los informes de control externo. El ITI parcial de las Conclusiones y Recomendaciones es muy significativo para los usuarios, pues recoge la opinión de auditoría, fija la posición externa independiente y realiza el aporte constructivo que efectivamente formalizan los OCEx para las entidades autonómicas auditadas.

Tabla 39. Valoración del Índice Parcial de las Conclusiones y Recomendaciones

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Canarias	82,50	82,50	85,00	85,00	82,50	82,50	82,50	82,50	82,50	82,50	83,00
Valencia	77,50	77,50	77,50	80,00	80,00	82,50	82,50	82,50	85,00	85,00	81,00
Navarra	77,50	77,50	77,50	80,00	80,00	80,00	77,50	77,50	80,00	87,50	79,50
Galicia	65,00	55,00	55,00	75,00	67,50	67,50	85,00	80,00	77,50	87,50	71,50
Madrid	45,00	47,50	37,50	47,50	67,50	77,50	77,50	82,50	82,50	82,50	64,75
Andalucía	52,50	52,50	57,50	57,50	70,00	70,00	70,00	70,00	72,50	72,50	64,50
Cataluña	42,50	42,50	47,50	45,00	60,00	60,00	60,00	60,00	77,50	77,50	57,25
País Vasco	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	50,00	50,00	50,00	50,00	54,50
Promedio	62,50	61,56	61,88	65,94	70,63	72,19	73,13	73,13	75,94	78,13	69,50

Fuente: Elaboración Propia

En cuanto a las formas y anexos el ITI parcial de la presentación y datos adicionales alcanza un 80,35%, con una valoración muy alta (véase la Tabla 40) caracterizada por el formato que cada OCEx ha desarrollado en particular, se evidencia una evolución histórica a la mejoría en el estilo

promedio de los informes estudiados, pero debe destacarse el caso de la Sindicatura de Comptes de la Comunidad Valenciana y el Consello de Contas de Galicia que a partir del informe del 2005, cumplen con la revelación de las partidas informativas de este grupo en su totalidad con una valoración del 100%.

Tabla 40. Valoración del Índice Parcial de la Presentación y Anexos

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Canarias	96,88	96,88	93,75	93,75	96,88	93,75	96,88	93,75	93,75	93,75	95,00
Galicia	78,13	78,13	90,63	78,13	93,75	93,75	100,00	100,00	100,00	100,00	91,25
Valencia	65,63	75,00	71,88	75,00	75,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	86,25
Andalucía	68,75	71,88	71,88	75,00	87,50	87,50	87,50	87,50	87,50	87,50	81,25
Madrid	68,75	62,50	62,50	75,00	78,13	78,13	78,13	78,13	78,13	78,13	73,75
Navarra	65,63	75,00	75,00	62,50	62,50	65,63	84,38	84,38	81,25	78,13	73,44
País Vasco	65,63	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,25
Cataluña	68,75	68,75	68,75	68,75	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	71,88	70,63
Promedio	72,27	75,00	75,78	75,00	79,69	82,81	86,33	85,94	85,55	85,16	80,35

Fuente: Elaboración Propia

La comparación de los valores de los índices parciales muestra que las partes introductorias y la presentación tienden a alcanzar puntuaciones mayores a los de resultados y conclusiones y recomendaciones, en contradicción, debe prestársele mayor atención al contenido que a las formas, es decir, los índices más importantes obtienen una menor valoración. En consecuencia, es necesario determinar los indicadores de transparencia informativa global o promedio, considerando todas las partidas informativas pero otorgándole mayor peso a los índices parciales de resultados, conclusiones y recomendaciones (los cuales ya lo tienen proporcionalmente).

En otro enfoque del análisis, se han calculado dos ITI parciales de acuerdo al origen imperativo del cumplimiento de la normativa emitida por la Comisión Mixta para la Coordinación de las auditorías de los OCEX, se observa que la mayoría de las partidas son obligatorias, un total de 28 ítem, representando el 70% del total. En contraposición se ha considerado como información voluntaria la señalada por otras normas de referencia, por tanto se han identificado 12 ítems, los cuales representan el restante 30% de las partidas estudiadas. Esta clasificación permite construir un supuesto de divulgación obligatoria y otro de información voluntaria.

El ITI parcial de información obligatoria muestra un nivel del 75,07%, significativamente alto, como se presenta en la Tabla 41, lo cual reafirma la cultura y apego a la legalidad por parte de los OCEX y del Sector Público

Autonómico. Las más altas corresponden a Canarias y Navarra en promedio de la serie analizada.

Tabla 41. Valoración del Índice Parcial de Partidas Informativas Obligatorias

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Canarias	83,93	85,71	87,50	87,50	91,96	91,96	90,18	90,18	91,96	91,96	89,29
Navarra	84,82	84,82	84,82	90,18	89,29	89,29	89,29	89,29	91,07	83,93	87,68
Valencia	80,36	81,25	78,57	86,61	86,61	90,18	90,18	90,18	91,07	91,07	86,61
Galicia	79,46	73,21	77,68	91,07	83,93	83,93	90,18	88,39	88,39	89,29	84,55
Andalucía	68,75	71,43	72,32	74,11	82,14	80,36	80,36	81,25	81,25	81,25	77,32
Madrid	61,61	59,82	53,57	59,82	70,54	71,43	71,43	73,21	73,21	73,21	66,79
País Vasco	52,68	53,57	53,57	55,36	55,36	55,36	53,57	53,57	58,04	58,04	54,91
Cataluña	47,32	47,32	48,21	48,21	55,36	56,25	57,14	56,25	58,93	58,93	53,39
Promedio	69,87	69,64	69,53	74,11	76,90	77,34	77,79	77,79	79,24	78,46	75,07

Fuente: Elaboración Propia

En el análisis de la evolución de la revelación de información voluntaria se observa un ligero crecimiento del indicador (ver Tabla 42), y mantiene un nivel promedio del 68,91%, en todos los años y para la mayoría de los informes una valoración inferior a las partidas informativas de obligatorio cumplimiento, excepto por el caso de Cataluña que es inverso. Podría justificarse un menor valor en estas partidas, justamente por no existir una norma vinculante que obligue a los OCEX, pero la evolución histórica es que a los usuarios les interesa conocer cada vez más información voluntaria.

Tabla 42. Valoración del Índice Parcial de Partidas Informativas Voluntarias

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Canarias	83,33	83,33	85,42	85,42	83,33	81,25	83,33	81,25	81,25	81,25	82,92
Valencia	66,67	72,92	77,08	77,08	77,08	89,58	89,58	89,58	91,67	91,67	82,29
Galicia	64,58	60,42	68,75	68,75	79,17	79,17	87,50	87,50	87,50	91,67	77,50
Andalucía	52,08	54,17	58,33	60,42	75,00	75,00	75,00	75,00	77,08	77,08	67,92
Navarra	60,42	66,67	66,67	58,33	58,33	60,42	72,92	72,92	70,83	75,00	66,25
Madrid	47,92	50,00	52,08	54,17	60,42	66,67	66,67	70,83	70,83	70,83	61,04
Cataluña	50,00	50,00	54,17	54,17	60,42	60,42	60,42	60,42	68,75	68,75	58,75
País Vasco	52,08	54,17	54,17	56,25	56,25	56,25	54,17	54,17	54,17	54,17	54,58
Promedio	59,64	61,46	64,58	64,32	68,75	71,09	73,70	73,96	75,26	76,30	68,91

Fuente: Elaboración Propia

4.2. Índice de transparencia informativa global de las CCAA

El estudio de los 80 informes de fiscalización anual presentados por los OCEX seleccionados ha sido valorado y promediados en un ITI global ponderado, lo cual ha permitido obtener la frecuencia que se muestra en la Tabla 43, tan solo 4 informes de un caso al inicio ha sido inferior al 50%, ninguno mayor del 90%, se demuestra una concentración de los índices en los intervalos altos de divulgación de la información auditada.

Tabla 43. Número de Informes de acuerdo al nivel de divulgación global

Nivel de Divulgación	Intervalos	Nº de Informes	Proporción
Bajo	Menos de 50	4	5,00%
Medio Bajo	50-60	20	25,00%
Medio	60-70	11	13,75%
Medio Alto	70-80	20	25,00%
Alto	80-90	25	35,25%
Muy Alto	Mas de 90	0	-
Total		80	100,00%

Fuente: Elaboración Propia

El índice global sin ponderar tiene un promedio 73,30%, mientras que al ponderar de acuerdo al peso de los índices parciales baja hasta un 70,18% debido al mayor peso de los resultados y conclusiones que han tenido un índice menor, por eso hemos tomado el promedio del Índice de Transparencia Informativa Global Ponderado para el análisis, otorgándole la importancia que merece la calidad y cantidad de la información contenida en las variables de resultados, conclusiones y recomendaciones.

Tabla 44. Valoración Anual del Índice Global Ponderado

CCAA	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Canarias	80,55	81,64	83,28	83,28	85,63	85,00	84,53	83,91	85,00	85,00	83,78
Valencia	72,58	75,08	74,45	80,08	80,08	86,25	86,25	86,25	87,42	87,42	81,59
Galicia	71,80	66,33	71,80	80,39	78,91	78,91	85,78	84,53	84,45	85,94	78,88
Navarra	74,06	75,94	75,94	77,03	76,25	76,88	80,63	80,63	81,17	77,73	77,62
Andalucía	61,02	63,44	65,23	67,03	76,56	75,47	75,47	76,02	76,64	76,64	71,35
Madrid	55,08	54,45	50,78	55,78	64,92	67,42	67,42	69,77	69,77	69,77	62,52
Cataluña	46,56	46,56	48,36	48,28	54,84	55,39	55,94	55,39	59,77	59,77	53,09
País Vasco	50,47	51,72	51,72	53,36	53,36	53,36	51,48	51,48	54,61	54,61	52,62
Promedio	64,01	64,39	65,20	68,15	71,32	72,33	73,44	73,50	74,85	74,61	70,18

Fuente: Elaboración Propia

Las CCAA estudiadas muestran una variación relativamente baja en el índice global para el período estudiado, con una evolución histórica a



aumentar la revelación de información divulgada, en puntos de inflexión como el 2002 y 2004 puesto que en dichos momentos la entrada en vigencia de leyes o normativas complementarias, han contribuido a enriquecimiento del contenido de los informes.

En un orden descendente se presenta en la Tabla 44 la serie de años 1999 hasta el 2008 en orden descendente, desde el OCEX que observa un mayor ITI global promedio en la muestra estudiada para la revelación de informes (Audiencia de Cuentas de Canarias 83,78%) hasta el que ha obtenido la menor valoración promedio (TCPV 52,62%).

Observamos en definitiva una media general del estudio de un 70,18% de revelación, medido a través del ITI Global Ponderado con los ITI Parciales, de los informes estudiados en la muestra, indicando un aporte significativo de los OCEX para la rendición de cuentas de las CCAA analizadas.

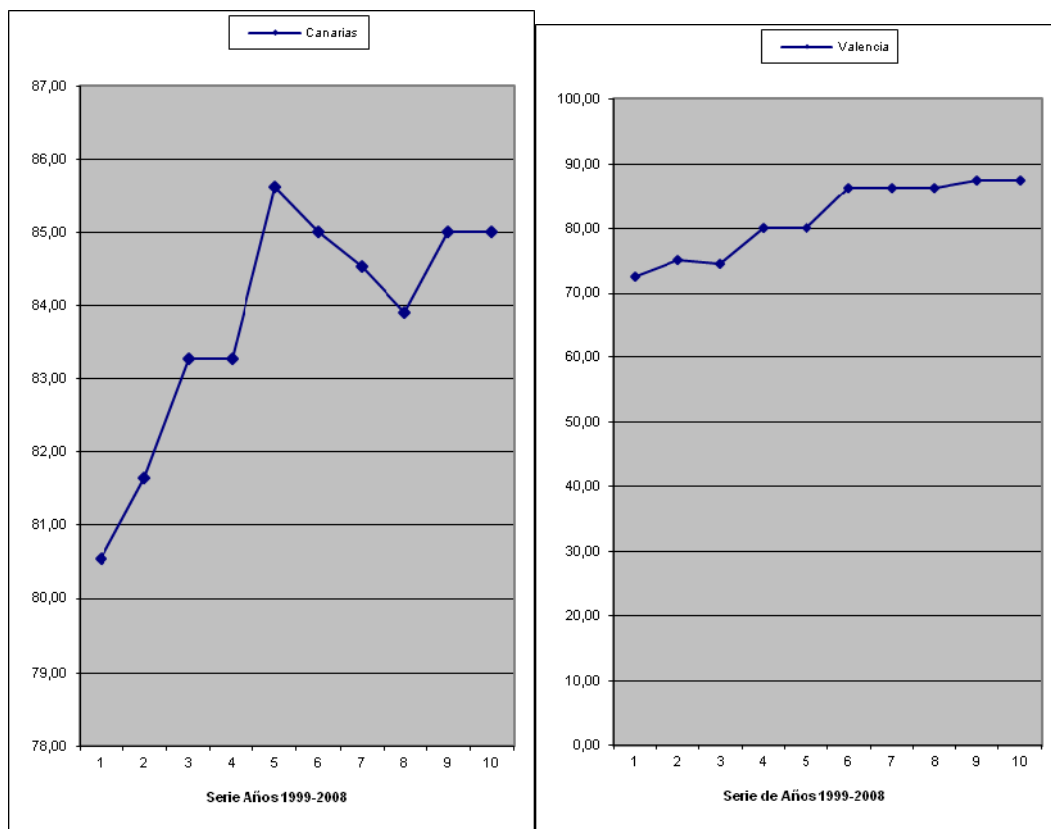


Figura 15. ITI Global de Canarias y Valencia

Fuente: Elaboración Propia

Las tendencias del comportamiento del ITI Global de los OCEX en la serie analizada demuestra como puede apreciarse en las Figuras 15, 16, 17 y 18, han sido de crecimiento positivo, exceptuando picos que se han generado

por normas complementarias, puntualmente en 2001 la Ley de Estabilidad Presupuestaria y la Ley de Contratos y en 2003 la LGP, que marcaron indirectamente una mayor revelación de información.

La Audiencia de Cuentas de Canarias muestra una clara evolución histórica con pendiente positiva, con unos contrastes por una mayor revelación en el año 2003, que luego decae pero nuevamente tiende a incrementarse.

En segundo lugar la Sindicatura ha mantenido niveles constantes de mayor revelación, aun cuando inicio desde un nivel inferior alcanza un ITI Global más alto para la muestra analizada en los informes del 2007 y 2008 (87,42).

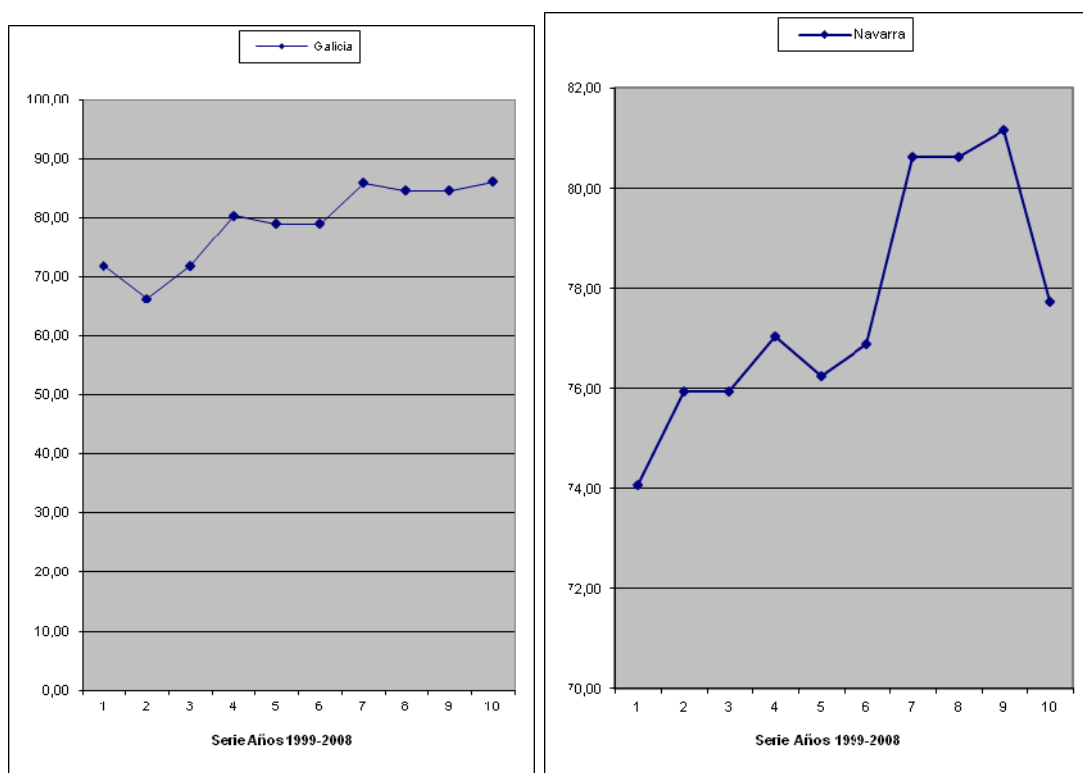


Figura 16. ITI Global de Galicia y Navarra

Fuente: Elaboración Propia

El Consello de Contas de Galicia también muestra una evolución histórica con pendiente positiva, con ciertos altibajos explicada por cambios en el contenido y forma de los informes, baja en dos intervalos pero luego tiende a incrementarse.

La evolución histórica en la Figura 16 de la Sindicatura de Cuentas de Navarra se incrementa significativamente en los últimos cuatro periodos, demostrando una clara orientación alcista en la divulgación de información.

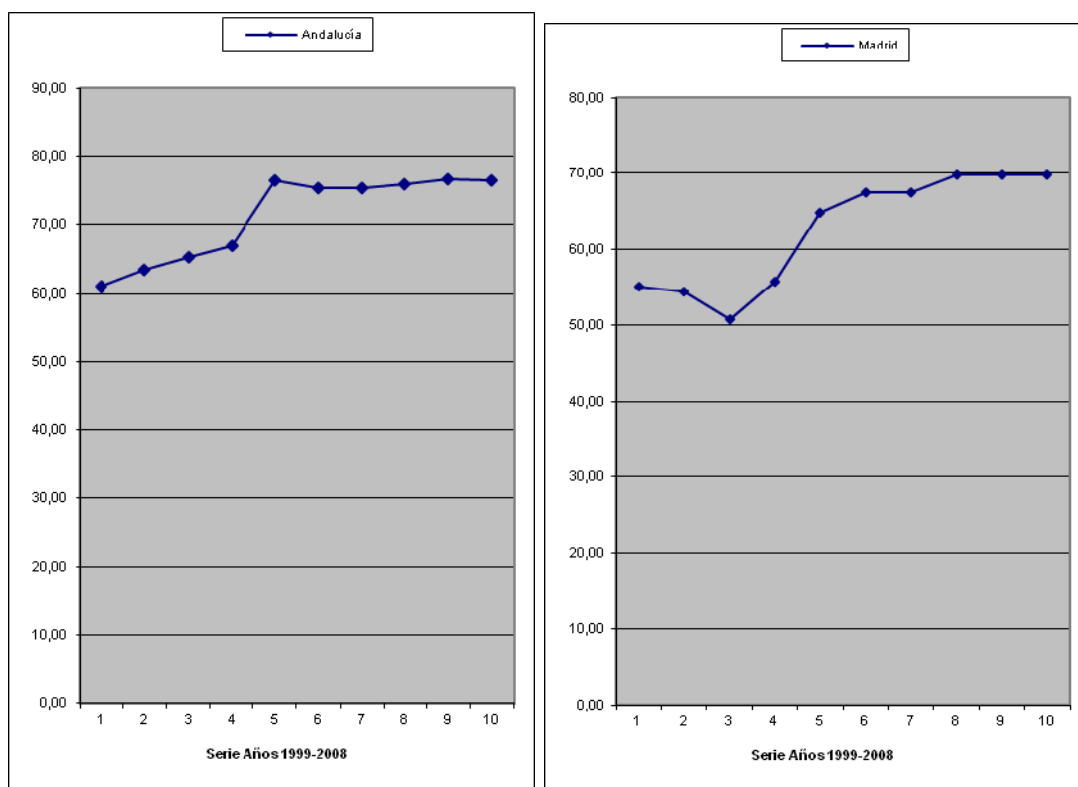


Figura 17. ITI Global de Andalucía y Madrid

Fuente: Elaboración Propia

La Cámara de Cuentas de Andalucía presenta un crecimiento que supera los 15 puntos en promedio y el salto se da en el ejercicio 2003 y se mantiene para los subsiguientes periodos en una puntuación muy alta.

La Cámara de Cuentas de Madrid también demuestra una evolución histórica creciente en la revelación de información en sus informes de fiscalización, subiendo de niveles próximos al 50%, hasta cercanos al 70% en los últimos ejercicios analizados.

La Sindicatura de Comptes de la Generalidad de Cataluña nos muestra un grado medio-bajo de revelación (Véase la Figura 18), principalmente por los resultados de la fiscalización pues se infiere un apego moderado a las normas de informes de auditoría. En contraparte, revelan mayor información adicional y voluntaria, tales como datos de consolidación, déficit y deuda autonómica, además han aumentado en la serie el indicador de transparencia promedio global.

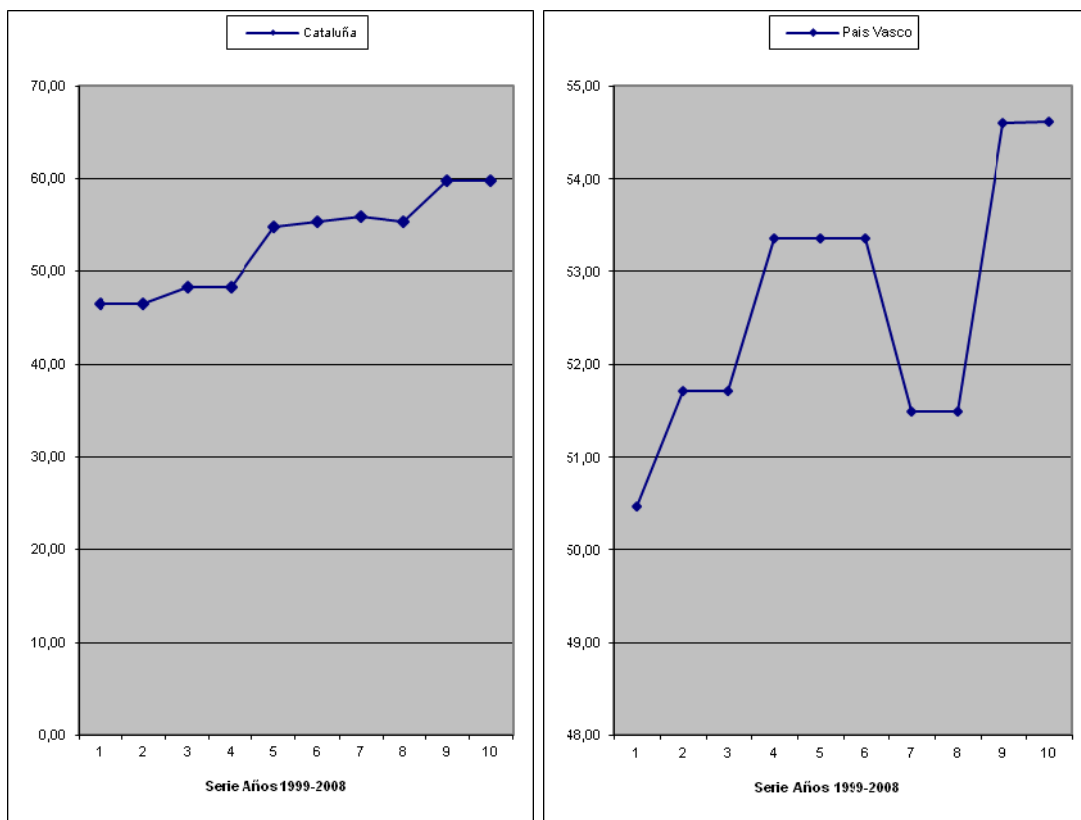


Figura 18. ITI Global de Cataluña y País Vasco

Fuente: Elaboración Propia

El OCEX con un menor nivel de revelación ha sido el TVCP, principalmente por las partes introductorias que son evidentemente muy concretas, al igual que las revelaciones de resultados y procedimientos de auditoría aplicados. Sin embargo, también se ha incrementado en los informes del 2007 y 2008, no obstante, presentan y revelan de forma adicional, un significativo análisis financiero de la situación de las cuentas y análisis complementario de procesos específicos de gestión y de legalidad.

En términos generales, las CCAA han mostrado una propensión creciente en el ITI global promedio anual, lo cual puede interpretarse como una evolución positiva y las tendencias así lo demuestran, las hemos ordenado de mayor a menor, pero lo realmente destacable es la evolución de hasta 15,62 puntos de los OCEX de todas las CCAA analizadas para el estudio en lo concerniente a la revelación de información, a través de una valoración ponderada, lo cual se refleja en los datos mostrados en la Figura 19.

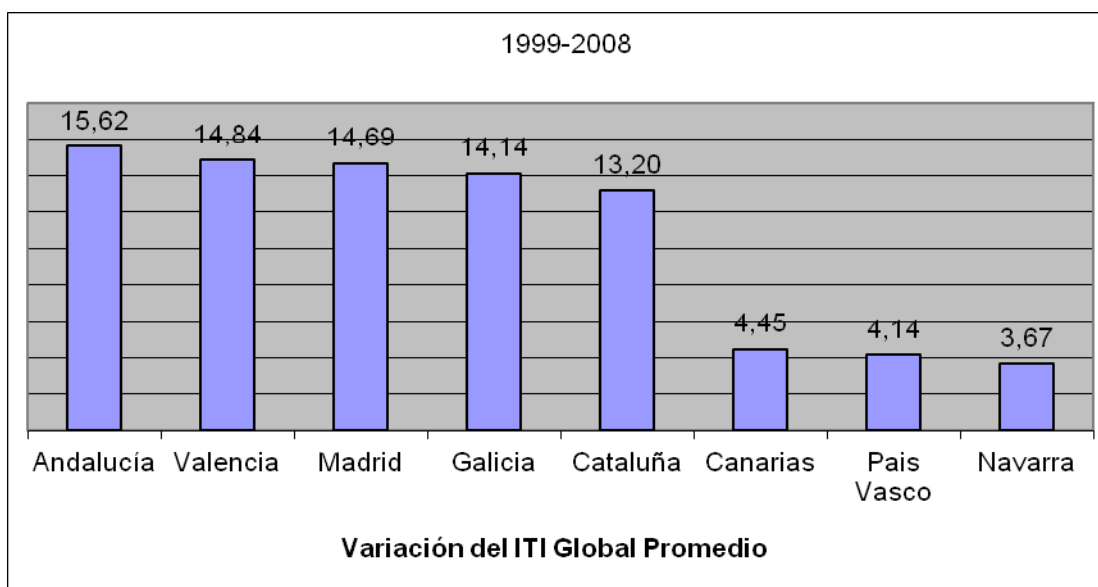


Figura 19. Variación Positiva del ITI Global por CCAA de 1999 al 2008

Fuente: Elaboración Propia

La CCAA, el OCEX y el Parlamento Autonómico publican los informes en las respectivas web oficiales y a través del Boletín Oficial Autonómico correspondiente, la transparencia se incrementa al vincular la información financiera de las distintas fuentes para complementar los datos que el usuario desee verificar o ampliar (Un buen ejemplo de enlaces es Navarra).

El objetivo del ITI que se ha calculado es medir el grado de divulgación de la rendición de cuentas comunicado por los OCEX autonómicos estudiados. No obstante, hubiese sido una línea de investigación adicional contrastar con la información publicada en las páginas web de las CCAA, sería un mejor análisis de la transparencia, pero hay limitaciones al no disponerse de las bases de datos para dichos supuestos, no obstante, se hemos considerado de mayor rigor científico la fiabilidad de la información que nos llevó a seleccionar la información avalada por el OCEX autonómico, una vez que dichos informes han sido contrastados a través del trámite de alegaciones y aprobados por el Parlamento respectivo.

4.3. Factores autonómicos y los ITI de rendición de cuenta

Las causas que han originado el incremento de la revelación de información, pueden acreditarse a la evolución del marco normativo y legal, a la modernización de procesos de control y a otros factores externos e internos, que de manera independiente afectan los índices de transparencia de la información autonómica.

Las variables independientes que pueden relacionarse con los ITI de las CCAA en su evolución anual de forma dinámica (serie de años estudiados), El factor del comportamiento poblacional es una variable demográfica determinada por el nivel de habitantes anuales de las CCAA. Planteándose como hipótesis una relación proporcional positiva y directa a mayor cantidad o tamaño de la población, será mayor el nivel de divulgación del ITI.

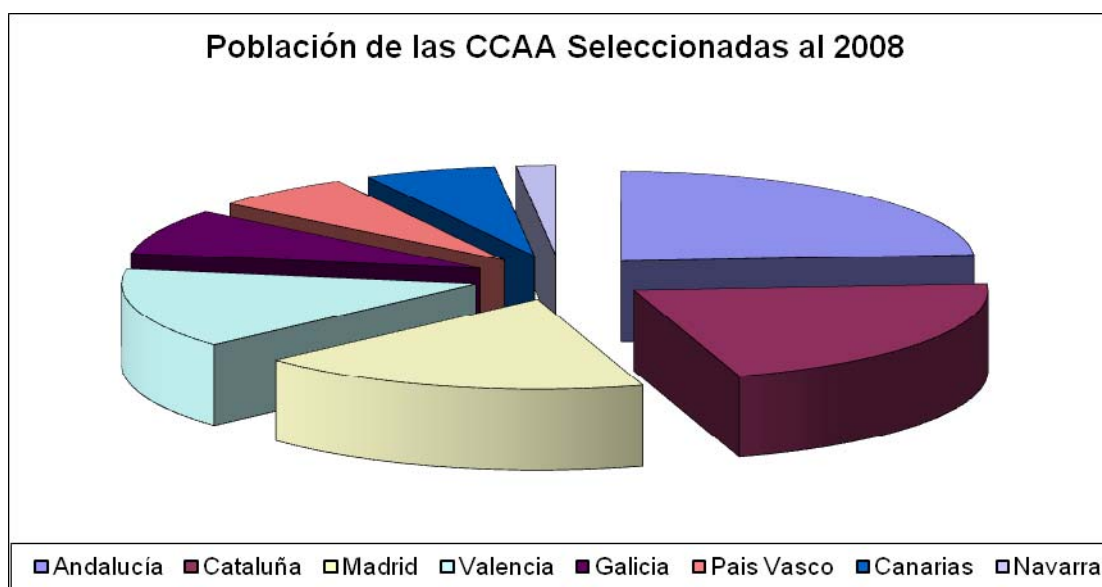


Figura 20. Habitantes de las CCAA analizadas

Fuente: INE. Elaboración Propia

Un elemento importante para la gestión pública autonómica es el volumen de la población como se ilustra en la Figura 20, algunas CCAA superan significativamente a otras, y esto ha determinado la existencia de los OCEX y otras situaciones de la gestión pública, puesto que es un dato utilizado para la asignación presupuestaria, financiación y desarrollo de numerosos programas de las CCAA. En tal sentido, se plantea la **Hipótesis Nº 1**: si se incrementa el número de habitantes se incrementará el grado de revelación de información en la rendición de cuentas por parte de los OCEX.

Una variable estructural está representada por el factor económico que se calcula por el volumen de la capacidad de gestión de las CCAA, a través del monto anual de recursos presupuestarios autonómicos asignados para el periodo relacionado con la fiscalización. En tal sentido, la **Hipótesis Nº 2** establece una relación de igual comportamiento a mayor presupuesto y capacidad de gestión económica, mayor será la necesidad de divulgación del ITI de los OCEX, en el proceso de rendición de cuentas.

La Figura 21 permite visualizar la evolución histórica creciente de los presupuestos que ordenados de mayor a menor, concuerda con la evolución



histórica incremental del número de habitantes de las CCAA estudiadas, salvo pequeños cambios en los primeros años de estudio, pero que se separan proporcional y significativamente en la serie.

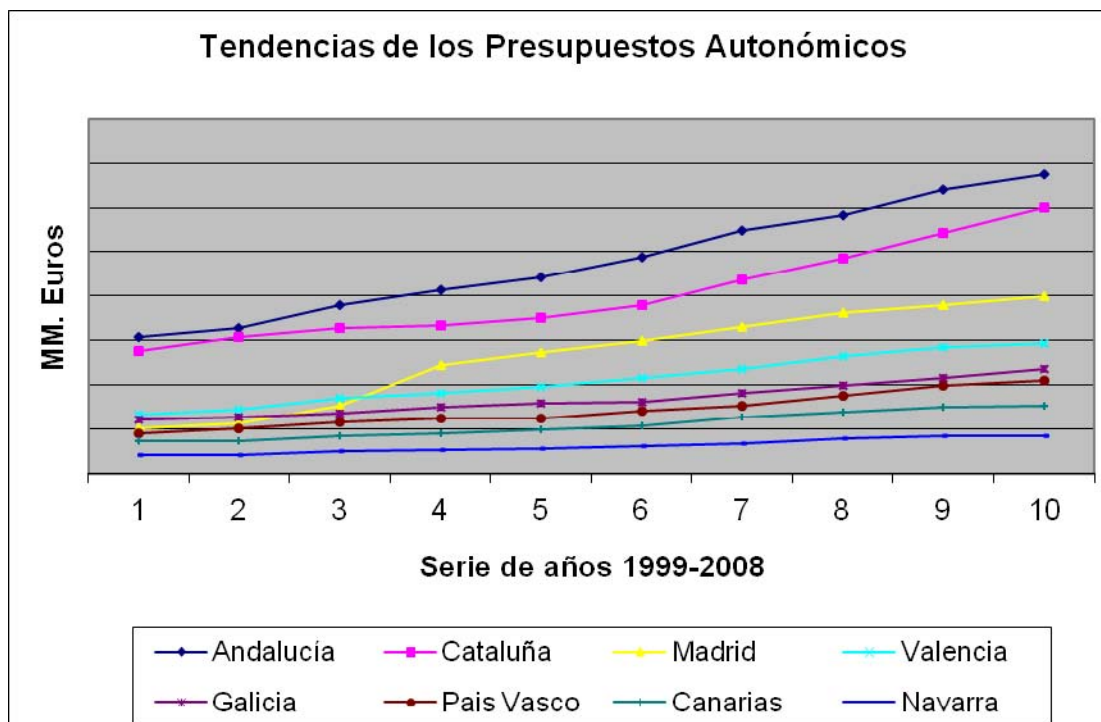


Figura 21. Evolución histórica del presupuesto de las CCAA analizadas

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda - Elaboración Propia

Un tercer factor a considerar es el tiempo de emisión del informe, la Hipótesis N° 3 se basa en la premisa de que el resultado de la fiscalización y las recomendaciones sugeridas son oportunas y adecuadas en cuanto menor sea el tiempo de emisión medido en días, cuanto más pronto se emita el informe mayor utilidad tendrá.

Dicha afirmación está relacionada con el desempeño de la propia rendición de cuentas y el control externo, calculada por el tiempo transcurrido entre la fecha de cierre y la fecha de emisión del Informe de Fiscalización como se ilustra en la Tabla 45, (series de las CCAA en orden del número de días para la emisión del informe anual por el OCEX), la hipótesis tiene una orientación negativa, al no justificar el número de días o los retrasos por la supuesta necesidad de mayor tiempo para el proceso de rendición, control y la revelación medida por los ITI.

En teoría más tiempo para elaborar el informe debería aumentar la revelación de la información rendida, siempre y cuando, la rendición de la cuenta general de las administraciones autonómicas se suministre oportunamente, pues si el retraso es generado en la rendición de las

cuentas, sería extemporánea, y el tiempo adicional no se estaría invirtiendo en el proceso de fiscalización, ni en la preparación de la información requerida para los componentes y partidas informativas de los informes anuales.

Tabla 45. Evolución histórica de días para la emisión del Informe de Fiscalización anual

CCAA\Días	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Promedio
Galicia	879	882	833	931	902	912	880	837	785	750	859
Cataluña	536	561	750	687	685	831	845	708	687	708	700
País Vasco	410	534	389	665	664	523	635	438	364	475	510
Madrid	810	715	537	372	368	367	364	368	366	361	463
Andalucía	418	416	422	441	419	419	418	423	421	413	421
Canarias	684	374	372	367	362	361	360	361	351	347	394
Navarra	340	305	325	454	316	334	409	498	358	421	376
Valencia	349	353	352	353	355	350	349	352	351	345	351
Promedio	553	518	498	534	509	512	533	498	460	478	509

Fuente: Elaboración Propia

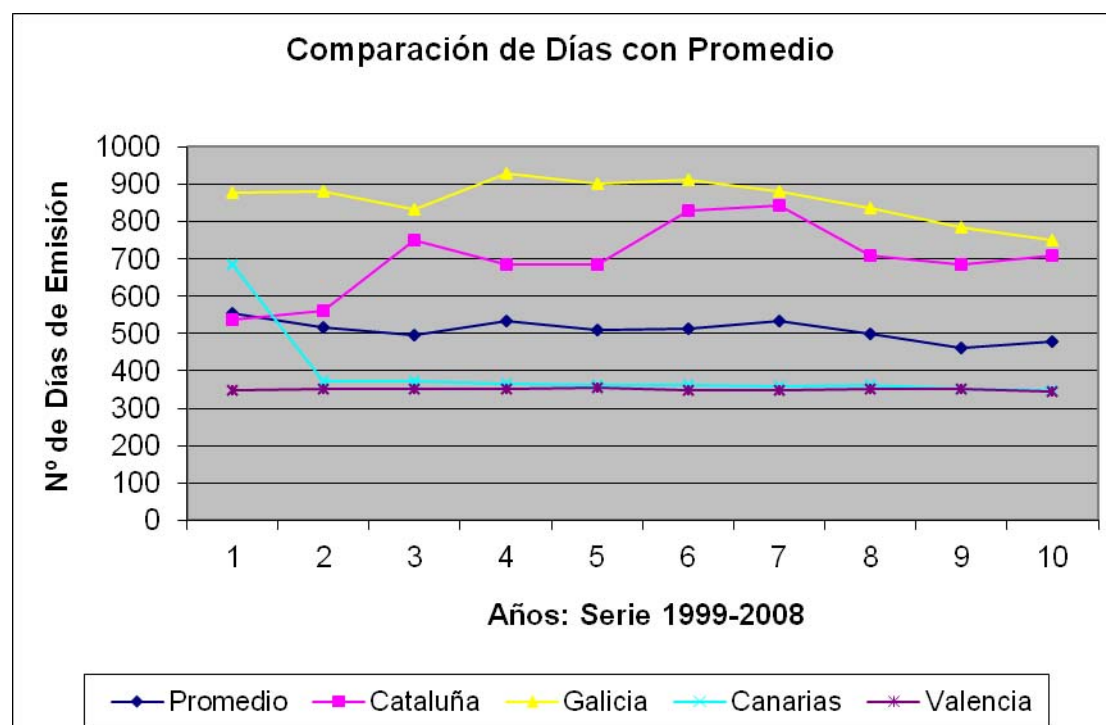


Figura 22. Tiempo de emisión del Informe de Fiscalización

Fuente: Elaboración Propia



En la Figura 22 hemos presentado la comparación con respecto al promedio de las dos CCAA con mayor variabilidad en los días de emisión como son Galicia y Cataluña y las que tienen menores cambios, es decir, una mayor estabilidad en los días de emisión, como son Canarias y Valencia.

La relación subyace en la necesidad de una mejor y más completa rendición de cuentas, no obstante, también podría interpretarse como retrasos relacionados con el propio proceso de la rendición de cuentas o información, lo cual puede llegar a afectar la posterior fiscalización y emisión de las conclusiones del trabajo de auditoría, esta premisa puede hacerse compleja, por el origen de los retrasos pueden atribuirse a muy diversas causas. Puede observarse algunas CCAA con retrasos puntuales y otras que mantienen un número de días constante en la emisión de informes, y es la evolución histórica general hasta el 2008.

Al comparar gráficamente el diagrama de dispersión de la Figura 23 con unas tendencias variables de incremento o decremento anual, se observa a priori una escasa similitud entre las pendientes de los ITI Promedio Global interanuales, con las pendientes positivas exponenciales del comportamiento poblacional y del presupuesto público de las CCAA examinadas. A pesar de al final de la serie estudiada tendió a incrementarse en promedio.

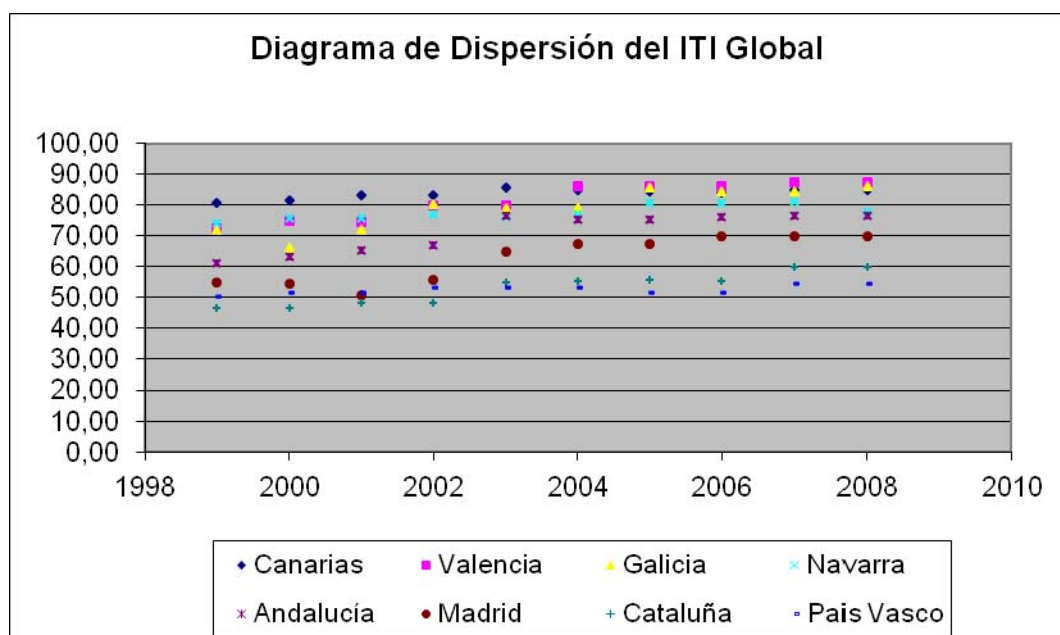


Figura 23. Diagrama de Dispersión del ITI Global de las CCAA

Fuente: Elaboración Propia

Con respecto a la variable del periodo observado para la emisión de los resultados de la fiscalización, en principio visualizamos con respecto al

contraste entre las Figuras 22 y 23, que es inversamente proporcional el comportamiento promedio de los días de emisión de los informes de fiscalización con respecto a la dispersión de datos de los ITI Globales.

Tabla 46. Estadísticos Descriptivos para la serie de las CCAA

Estadísticos variables	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.	Varianza	Asimetría	Error típico	Curtosis	Error típico
población	538,01	8202,22	4001,3795	2417,14334	5842581,923	,194	,269	-1,352	,532
presupuestos	2,04	33,76	11,5614	7,78224	60,563	1,044	,269	,390	,532
días	305,00	931,00	509,1500	190,58990	36324,509	,914	,269	-,660	,532
IGP	46,56	87,42	70,1811	12,83736	164,798	-,388	,269	-1,288	,532
IRES	31,25	81,25	60,7630	14,10976	199,085	-,486	,269	-1,172	,532
ICyR	37,50	87,50	69,5000	13,81043	190,728	-,594	,269	-1,013	,532
IObl	47,32	91,96	75,0670	14,66557	215,079	-,518	,269	-1,249	,532
IVol	47,92	91,67	68,9068	12,67727	160,713	,158	,269	-1,198	,532

N=80

Fuente: Elaboración Propia

Los estadísticos descriptivos que se reflejan para el análisis son los mínimos, máximos, la desviación típica, varianza, asimetría y curtosis, de los factores para el análisis de correlación bivariada con apoyo del SPSS, dichos Índices calculados se revelan en la Tabla 46 por los años 1999-2008.

En la Tabla 47 se demuestra a través del Coeficiente de Correlación de Pearson una alta significación entre las variables para el Análisis Multivariante, con respecto a los ITI calculados, como era lógico esperar, los Índices Parciales explican muy significativamente el ITI Global y particularmente se aprecia que los ITI Parcial de Conclusiones y Recomendaciones aporta mayor explicación del ITI Obligatorio con coeficiente de correlación positiva de 0,984, mientras que el ITI de Información Voluntaria viene explicado el ITI Parcial de Resultados.

El grado de correlación de los factores permite confirmar la correlación de las series Población y Presupuesto, pues ya es conocido que índice poblacional incide en la cuantificación presupuestaria para las CCAA. Pero al relacionarlas con los índices de revelación se confirma una correlación negativa, que de manera significativa viene a indicar que el incremento poblacional o presupuestario, no incide necesariamente en una mayor transparencia informativa.

Se rechazan las **Hipótesis 1** del impacto poblacional y **Hipótesis 2** de la relación positiva con el presupuesto autonómico, esto debido al comportamiento inverso observado en la significación de los coeficientes de correlación de Pearson con respecto a los ITI calculados y promedios

obtenidos de los índices parciales y del promedio ponderado, en conclusión, con respecto al comportamiento poblacional y presupuestario, se infiere una tendencia inversa con respecto al nivel de divulgación.

Tabla 47. Indicadores de Correlación de los factores e índices

		población	presupuesto	días	IGP	IRES	ICyR	IObl	IVol
población	Correlación de Pearson	1	,895(**)	,072	-,303(**)	-,384(**)	-,295(**)	-,356(**)	-,131
	Sig. (bilateral)		,000	,527	,006	,000	,008	,001	,247
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
presupuesto	Correlación de Pearson	,895(**)	1	,053	-,172	-,283(*)	-,107	-,242(*)	,020
	Sig. (bilateral)	,000		,638	,127	,011	,343	,031	,863
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
días	Correlación de Pearson	,072	,053	1	-,262(*)	-,264(*)	-,351(**)	-,292(**)	-,145
	Sig. (bilateral)	,527	,638		,019	,018	,001	,009	,198
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
IGP	Correlación de Pearson	-,303(**)	-,172	-,262(*)	1	,956(**)	,872(**)	,984(**)	,896(**)
	Sig. (bilateral)	,006	,127	,019		,000	,000	,000	,000
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
IRES	Correlación de Pearson	-,384(**)	-,283(*)	-,264(*)	,956(**)	1	,782(**)	,977(**)	,776(**)
	Sig. (bilateral)	,000	,011	,018	,000		,000	,000	,000
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
ICyR	Correlación de Pearson	-,295(**)	-,107	-,351(**)	,872(**)	,782(**)	1	,837(**)	,828(**)
	Sig. (bilateral)	,008	,343	,001	,000	,000		,000	,000
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
IObl	Correlación de Pearson	-,356(**)	-,242(*)	-,292(**)	,984(**)	,977(**)	,837(**)	1	,804(**)
	Sig. (bilateral)	,001	,031	,009	,000	,000	,000		,000
	N	80	80	80	80	80	80	80	80
IVol	Correlación de Pearson	-,131	,020	-,145	,896(**)	,776(**)	,828(**)	,804(**)	1
	Sig. (bilateral)	,247	,863	,198	,000	,000	,000	,000	
	N	80	80	80	80	80	80	80	80

** La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

* La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

Fuente: Elaboración Propia

Por otro lado, se evidencia que el número de días presenta un comportamiento inverso con todos y cada uno de los ITI contrastados, siendo más significativa la correlación inversa con el Índice Parcial de Conclusiones y Recomendaciones, y en consonancia con el Índice de Información Obligatoria, en consecuencia se confirma la **Hipótesis 3**. En términos afirmativos, se ratifica que la oportunidad de entrega y emisión de los resultados de la fiscalización mejoran la transparencia informativa.

4.4. Nivel de transparencia informativa del Control Externo promedio

El índice promedio de revelación de las CCAA generado en el estudio constituye una magnitud con perspectiva vertical o estática al 2008, analizando en perspectiva, son numerosas las incidencias para que la revelación de información haya alcanzado un mayor o menor valor en promedio, en anteriores epígrafes se han explicado las tendencias positivas de todos los OCEx autonómicos en cuanto a la transparencia informativa, en tal sentido, intentamos acercar la intención del *benchmarking* para las entidades públicas, y es oportuno destacar la trascendencia de la calidad de la información en cumplimiento de las necesidades de los usuarios, pero en todo caso, será un requisito determinante el suministro y rendición oportuna de información por parte de las CCAA, para luego fiscalizar con criterios de calidad y así queden reflejados con claridad en el contenido de los informes.

Al analizar las puntuaciones del promedio de la serie de los ejercicios y el total promediado por cada OCEx de las CCAA correspondientes a la muestra estudiada (Véase la Tabla 48), se evidencia un mayor nivel de divulgación en las los ITI parciales correspondientes a partidas introductorias, presentación y partidas obligatorias. En contraste, los subíndices de resultados, conclusiones y recomendaciones y de información voluntaria presentan niveles menores.

Tabla 48. Niveles promedio de Divulgación de los ITI Parciales y Global

Índice	CCAA					País		
	Andalucía	Canarias	Cataluña	Navarra	Madrid	Navarra	Vasco	Valencia
IPIntroduct.	87,81	94,38	56,25	89,38	68,75	88,44	46,88	90,00
IPRes.	62,97	71,88	38,28	71,09	50,94	72,50	43,91	74,53
IPCyR.	64,50	83,00	57,25	71,50	64,75	79,50	54,50	81,00
IPPyA	81,25	95,00	70,63	91,25	73,75	73,44	71,25	86,25
ITloblg.	78,21	89,29	53,39	84,55	66,79	87,68	54,91	86,61
ITIVol.	67,92	82,92	58,75	77,50	61,04	66,25	54,58	82,29
ITIGlobal	71,98	83,78	53,09	78,88	62,52	77,63	52,62	81,59

Fuente: Elaboración Propia

El ITI Global lo podríamos vincular con algunos elementos de la realidad de los OCEx, tales como: los años de experiencia del OCEx (partiendo de su creación), el número de miembros del pleno o composición del OCEx y hasta con los recursos del presupuesto autonómico asignado para gastos e inversión de la gestión del OCEx, todas ellas situaciones motivadas por efectos externos que podrían producir un mayor control externo en el nivel de divulgación ITI de las autonomías.

Los elementos que se han valorado por su vinculación con las tendencias de Control Externo son la fecha de creación o antigüedad de los OCEx lo cual



supone como consecuencia una mayor experiencia en fiscalización, es muy discutible esta idea de si la experiencia o antigüedad aumenta el ITI Global promedio de los informes divulgados por los OCEx autonómicos, pues consideramos que podrían vincularse con aspectos relacionados con la actualización y modernización considerando las perspectivas de la dinámica de la gestión pública.

Otro aspecto que tomamos en consideración es el número de miembros del pleno y los auditores que componen la sección de fiscalización de los OCEx autonómicos, esto puede tener efectos en mejores resultados de la actuación fiscalizadora así como de ITI con mayor nivel de divulgación, siempre y cuando la organización del trabajo permita priorizar los informes de mayor importancia como el de la fiscalización de la Cuenta General de la Administración Autonómica.

Los presupuestos dispuestos para los OCEx, constituyen un elemento de gestión económica que garantiza la actuación oportuna y sin limitaciones de tiempo ni recursos, por tanto incrementaría los valores promediados de la calidad y divulgación de la información. La proporción presupuestaria de los OCEx debería incrementar la dedicación a las actuaciones de control externo y en consecuencia de los niveles de divulgación, valorados a través de los ITI calculados.

Tabla 49. Elementos estáticos del Control Externo Autonómico e ITI Global

Años Antigüedad	Exp. Media	Creación	Composición	Presupuesto	ITI Global
OCEx	Años		Nº Pleno	Promedio	1999-2008
Madrid	10	1999	7	15099	62,52
Canarias	19	1989	5	5421	83,78
Andalucía	20	1988	7	24452	71,35
País Vasco	20	1988	7	7131	52,62
Valencia	23	1985	3	10770	81,59
Cataluña	24	1984	7	19557	53,09
Navarra	24	1984	1	3154	77,62
Galicia	27	1981	5	8591	78,88
Muestra (Prom.)	21	*	5	15696	70,18

Fuente: Elaboración Propia

Los datos descriptivos que recogimos en la Tabla 49, hacen una comparación preliminar de forma vertical de los factores propios de los OCEx con respecto al ITI Global promediado de las CCAA, para la serie estudiada existiendo similitudes en los años de antigüedad la mayoría posee un promedio igual o superior a los 20 años de actuación, de la muestra solo se exceptúa Madrid creada en 1999, la composición del pleno es muy similar, y el presupuesto asignado está relacionado con el presupuesto

autonómico, que ya fue analizado, determinándose una relación inversa con respecto al nivel de transparencia informativa.

En consecuencia, debemos revelar que a priori demuestran un comportamiento asimétrico, y no admiten un análisis estadístico correlacional de significación. Por estar conformados por un número reducido de datos y además relativamente constante, por lo tanto, considerando la visión dinámica del estudio, a pesar de lo relevante de dichos elementos no fue susceptible de análisis estadístico para contrastar su impacto en la calidad informativa del control externo

El aporte del actual capítulo fue la elaboración empírica de un Índice de Transparencia Informativa con las principales partidas de revelación de la rendición de cuentas de las CCAA, se establecieron las relaciones con algunos factores independientes. Se respondieron las preguntas de investigación relacionadas con las actuaciones de los OCEX y se contrastaron las hipótesis de relación de dependencia de los ITI calculados, con respecto a la población, presupuestos y días de emisión. Después se vincularon los elementos estáticos de la fiscalización, notándose algunas limitaciones. Con estas bases, considera oportuno continuar el análisis hacia las principales variables explicativas de control externo destacables, contenidas en los informes de fiscalización estudiados.



CAPITULO 3

ANÁLISIS TRANSVERSAL DE LAS VARIABLES EXPLICATIVAS DE CONTROL EXTERNO DE LA FISCALIZACIÓN AUTONÓMICA

1. Introducción

El siguiente estudio ha sido motivado por la variabilidad en la evolución interanual de algunos aspectos clave de los Informes de Fiscalización de la Cuenta General Autónoma, con base en la utilidad de los informes para perfeccionar o mejorar la gestión pública, por tanto, el objetivo de esta sección se orienta al análisis transversal del comportamiento histórico de los casos medidos a través de las principales variables explicativas de control externo elegidas, tales como salvedades u observaciones, indicadas de manera frecuente en las conclusiones y recomendaciones generales.

Como consecuencia del estudio de la variabilidad del capítulo anterior, determinada a través de las partidas informativas relacionadas con los resultados, las conclusiones, recomendaciones y observaciones importantes, que a juicio de los fiscalizadores han sido destacadas en los Informes. Adicionalmente, se ha propuesto comparar el comportamiento interanual de los Índices de Transparencia Informativa (ITI) Parciales y Global que han sido calculados y relacionados anteriormente en el estudio dinámico.

Nuestro propósito es ampliar el análisis dinámico a través del estudio del comportamiento de las variaciones o cambios observados en los informes de un ejercicio a otro, utilizando como fuente las variables clave que determinan la calificación de los Informes, con las mismas CCAA que han sido seleccionadas para la muestra de los aspectos informativos. Hemos basado el análisis en los criterios metodológicos utilizados para el estudio dinámico de los aspectos informativos de la rendición de cuentas del periodo interanual que va desde 1999 hasta 2008, un total de nueve variaciones, valorando las cuestiones de importancia que se hayan mantenido, reiterado o solucionado en el contenido de los Informes de Fiscalización emitidos por los OCEX de las Cuentas Generales Anuales rendidas por las CCAA.

A través del método de comparación transversal e interanual se han cuantificado y analizado las principales variables explicativas que se observan en los informes de manera común en los informes. En el sector público, la opinión que se emite producto de la fiscalización se suele caracterizar por una gran complejidad, generada por la gran cantidad de información examinada, por ello, en ocasiones se presenta de manera segmentada o específica por cada objetivo de fiscalización, por cada área de estudio o sector analizado, salvo en muy pocas ocasiones que se observa una opinión conjunta o integral del Sector Público Autonómico.

Las principales variables explicativas de control externo que generaron un criterio determinado por parte de los OCEx Autonómicos son de naturaleza cualitativa, sin embargo, sus variaciones nos han proporcionado la formulación y desarrollo de un registro de observaciones clave en informes de diferentes periodos de las CCAA estudiadas, permitiéndonos identificar y cuantificar las situaciones comunes que se repiten de manera estándar y puntualizar los criterios asumidos en las conclusiones y recomendaciones propuestas por los OCEx. Ante ese escenario, se hace necesario que previamente a la explicación de la metodología del análisis transversal y antes de determinar las variables explicativas, debamos puntualizar y revisar las cualidades que deben contener los Informes de Fiscalización

Los informes deben seguir un criterio homogéneo de manera que sean comparables y fijen posiciones similares en las circunstancias más comunes. Adicionalmente, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, situaciones posteriores a la fecha de cierre y antes de la emisión del informe, lo que constituirían los Resultados de la Fiscalización. En tal sentido, González Díaz (2005:145) expresa que los sistemas de información deben garantizar la calidad de la información. Los resultados y conclusiones de la actividad de los OCEx son presentados dentro del contenido de los informes de fiscalización los cuales deberán incluir, además, cualquier información que aquellos consideren necesario facilitar a los destinatarios que establezca la normativa legal.

2. Características substanciales de los informes de los OCEx

La normativa vigente establece que el resultado de la fiscalización de las CCAA se expondrá por medio de informes, memorias, mociones o notas que se elevarán a las cortes y se publicarán en el boletín oficial respectivo. Las diversas normas de auditoría emitidas en el ámbito internacional, nacional, y autonómico, tanto para el sector público como para el empresarial, dedican una importante sección relativa a los informes en la cual delimitan el contenido y alcance que deben caracterizar los informes de acuerdo a las circunstancias y objetivos de auditoría o fiscalización.

Tomando como fundamento la clasificación esbozada por Pucheta Martínez y Cortés Fleixas (2005:110) los informes se caracterizan por poseer cualidades intrínsecas o requisitos propios y además cualidades extrínsecas constituidas por elementos circunstanciales y necesarios para lograr sus objetivos informativos. No obstante, en muchos casos son excesivamente largos y detallados, utilizando numerosos tecnicismos y emitidos hasta tres años después del ejercicio auditado, por ello se necesitan informes donde el fiscalizador debe ser claro, objetivo y preciso en su redacción, con un lenguaje que resulte entendible para el ciudadano. Con ello, cumpliría con los requisitos y cualidades intrínsecas y los elementos extrínsecos.



Las partidas intrínsecas se refieren a la independencia, fiabilidad, convincente y equilibrado, son partidas informativas contenidas en los informes que deben permitir al destinatario del informe suponer que el trabajo se ha elaborado con objetividad e independencia y que se puede tener credibilidad de las opiniones emitidas en el informe. En tal sentido, el diseño y contenido de los informes de fiscalización contempla la fijación de una posición convincente por parte del ente fiscalizador con respecto a la información económica financiera examinada, expresando una opinión de la situación y las cuentas, con las explicaciones técnicas pertinentes y equilibradas para que los Órganos Parlamentarios y usuarios en general puedan tener un criterio fiable sustentado en dicha actuación independiente y externa.

El alcance del informe del organismo de control externo competente sobre la cuenta general autonómica representa el punto culminante y concluyente de la actividad fiscalizadora como síntesis de la actividad económico-financiera del año, y además cierra de manera equilibrada el ciclo presupuestario. El informe anual hace referencia al consolidado de la cuenta general autonómica cuya aprobación parlamentaria se realizará posteriormente, y así aumentar la fiabilidad de la información económica financiera. El proceso de rendición de cuentas autonómica se completa con la presentación por parte del OCEX respectivo al Parlamento correspondiente de las observaciones relevantes y potenciales recomendaciones para la mejora de la gestión, incluidas en los informes, y genera la posibilidad de que el órgano legislativo llegue a formular mociones para discusión y aprobación, con base en dichas partidas concluyentes de los informes de fiscalización.

Una particularidad que aumenta la fiabilidad y objetividad es la publicación de los informes, según EURORAI (2007:32) es una iniciativa que parte de los propios entes auditados y de las instituciones destinatarias de los informes, en el caso estudiado los Parlamentos Autonómicos a quienes informan los OCEX en España, de tal forma, que los informes sobre las Cuentas Generales de las CCAA se publican íntegramente en el boletín oficial de los Parlamentos regionales y los propios sitios web respectivamente.

El Informe que se elabora como resultado de la fiscalización autonómica es un documento que recoge los productos y derivaciones de una inspección adecuada y suficiente, en ese sentido, Álvarez Rendueles (1996:76) destaca la importancia de la emisión oportuna de los informes de los OCEX, además de las noticias que puedan generarse, como consecuencia de sus actividades, de allí que el acceso y comunicación del resultado de las auditorías es garantía de fiabilidad, objetividad y transparencia que favorece a los ciudadanos que reclaman una información pública, cumpliéndose el fin de los informes de los OCEX que es analizar la gestión pública y aportar soluciones para que la administración pública autonómica y descentralizada sea más eficiente.

En este contexto, debe hacerse referencia a un elemento adicional considerado en el capítulo anterior para el cálculo del Índice de Transparencia Informativa Global, como es la partida de revelación del proceso de alegaciones recibidas, partida demostrativa de que los informes de fiscalización autonómica no constituyen la posición particular e inconsulta de los OCEX, en esta información adicional se deben mostrar las razones explicativas, el acuerdo o desacuerdo de la entidad fiscalizada con respecto a las partidas revelatorias concluyentes de la fiscalización, así como también debe indicarse la posición del OCEX ante las respectivas alegaciones que se hayan considerado, dándole mayor validez, confiabilidad y veracidad al contenido de los informes.

Con la intención de garantizar la utilidad de los informes de fiscalización desde sus cualidades intrínsecas es fundamental que se fomente la divulgación del contenido de los mismos a través del cumplimiento de las obligaciones legales de publicar en boletines oficiales y sitios web, para lograr la comunicación oportuna que llegue a todos los potenciales usuarios interesados en el contenido de los Informes de Fiscalización, es ese orden de ideas, Erbiti Zabalza (2003:10) señala que la comunicación puede lograrse con la presentación de una estructura clara, sencilla y lenguaje comprensible, apoyándose en Internet y otros medios de información. Se requiere garantizar la claridad, uniformidad en el lenguaje, concisión, objetividad, ponderación, adecuado fundamento o soporte y la oportunidad de las observaciones o aportes de los informes de fiscalización. Garcés Sanagustín (2006:100) analiza los factores condicionantes de los informes de auditoría destacando que incentivan la gestión eficiente, la utilidad para los usuarios, la calidad y transparencia del control público, más aún cuando los resultados de las actuaciones tengan proyección pública, es decir, publicidad del Informe de Fiscalización Autonómica.

Las características extrínsecas se refieren a la organización, claridad, concisión y tono positivo de los informes, dichos elementos de forma deben ser observados en los Informes de Fiscalización Autonómica y constituyen las cualidades extrínsecas, tales como: organización en la estructura lógica del informe, claridad de las ideas y casos, concisión de acuerdo a la importancia de los temas y el tono que debe ser positivo y constructivo (sin crítica ni elogios) con hechos descritos de manera objetiva. En tal sentido, Montesinos Julve (1994:457) en su disertación estructura las cualidades de los informes de acuerdo a las normas de auditoría, que preserven la claridad, contenido mínimo y adecuada preparación y publicidad. La organización del informe debe tener una estructura y secuencia lógica del contenido de la información económica financiera, así como también debe destacar en forma de resumen al inicio las principales limitaciones, salvedades, conclusiones y recomendaciones generales. Las partidas informativas que revelan datos de mayor interés para los usuarios deben resaltarse por su importancia y utilidad divulgativa.



Los Informes de Fiscalización Autonómica se han de pronunciar de forma clara y sucinta si se ha cumplido la legalidad vigente en la gestión de los gastos públicos. Entre las consideraciones de Minguillón Roy (2003:25) se destaca que deben dejar constancia, si es el caso de los incumplimientos, los abusos, las deficiencias, presuntas irregularidades e infracciones en que, a juicio del TCu u OCEx, se hubiera incurrido en la actividad fiscalizada, así como información del grado de incumplimiento, para que el usuario tenga una perspectiva clara y pueda juzgar su importancia, datos relacionados como: porcentaje de casos detectados, examinados y valor monetario, en cuanto sea posible y apropiado de acuerdo a las formalidades jurídicas aplicables.

La normativa relativa a los informes de auditoría por lo general delimita las características extrínsecas que han de contener todos los informes, de manera que se sigan estándares de forma aplicables en cualquier entidad fiscalizada y circunstancias. En cuanto al lenguaje y redacción de los informes pueden tomarse los enunciados de la forma del Informe contenidos en las Normas Internas de Fiscalización del TCu, enfatizándose que:

- Los Informes deberán redactarse en un lenguaje claro y fácil de entender, evitando el uso de términos sofisticados. Su terminología se ajustará al sentido comúnmente aceptado y a la que se utiliza en la normativa de aplicación a la entidad o actividad fiscalizada.
- Cuando en el Informe se haga referencia a actuaciones u opiniones de Órgano de Control Externo se utilizará la tercera persona o se hará uso de expresiones impersonales.
- Los Informes deberán ser concisos, mostrando la información relevante de forma que sea fácilmente destacable dentro del conjunto del informe y no se desvíe entre comentarios y datos no relevantes.
- Se deben presentar los hechos de forma objetiva, en un lenguaje directo y preciso, evitando vaguedades y ambigüedades. Deberá distinguirse con claridad los hechos comprobados de las valoraciones que los mismos han merecido al fiscalizador.
- Los Informes deberán redactarse con ponderación, resaltando las mejoras y evitando la insistencia en la crítica del pasado. Cuando se deban hacer críticas sobre el pasado, el informe deberá dar mayor énfasis a las mejoras a introducir en el futuro.
- Las observaciones, críticas y recomendaciones deberán ser respetuosas, en su contenido y forma, y presentarse de forma equilibrada, de manera que se tengan en cuenta las posibles dificultades o circunstancias adversas de los responsables de la gestión de la entidad fiscalizada.

En los casos de fiscalizaciones anuales los informes evalúan el control interno y presentan sus resultados y observaciones de los aspectos que los auditores estimen relevantes. Pucheta Martínez y Cortés Fleixas (2000:43) consideran que los informes de fiscalización se han caracterizado en los últimos años por ser muy extensos y deberían adaptarse a formatos más cercanos las auditorías empresariales privadas o tendencias como el modelo estándar, resumido y simplificado propuesto en el libro amarillo de la *United States Government Accountability Office* - GAO (2011) o anexar la información del control interno de manera restringida, indicando que dicha información ha sido omitida por razones de seguridad tal como destaca la GAO de Estados Unidos.

3. Metodología aplicada al análisis transversal

En primer término fue necesario identificar y determinar las secciones y partidas informativas de los diferentes Informes de Fiscalización Anual que emitieron los OCEx seleccionados para el estudio (8 - Ocho CCAA: Andalucía, Canarias, Cataluña, Galicia, Madrid, Navarra, País Vasco y Valencia) en el período que va desde 1999 hasta el 2008, tomando el aporte y contribución para la utilidad de los diferentes usuarios potenciales, a través de las aclaraciones, explicaciones, análisis, conclusiones, salvedades, comentarios de importancia relativa y las recomendaciones contenidas en los Informes. Es necesario destacar la complejidad de la recopilación de los datos, puesto que cada informe tiene un estilo particular y formato diferenciado, y en algunos casos no se destacaba claramente la observación, limitación, conclusión, salvedad o recomendación de control externo, restringiendo el proceso de determinación en aquellas secciones o párrafos no identificados clara y suficientemente. Otra restricción importante ha sido la supresión de algunas observaciones que se mantenían de un año a otro, supuestamente con el fin de simplificar el informe posterior y no repetir todo el contenido de las partidas explicadas desde su origen.

En el Capítulo anterior, a través del estudio dinámico de los aspectos informativos, se pudo evidenciar el aporte y utilidad de los Informes de Fiscalización emitidos por los OCEx para la rendición de cuentas autonómica a través de los Índices de Transparencia Informativa - ITI calculados, en consecuencia y adicionalmente quisimos conocer, profundizar y cuantificar el grado de aplicación de las conclusiones, observaciones y recomendaciones de un año a otro, si bien es cierto, el seguimiento de las mismas es un proceso adicional de control externo, matizado en algunos Informes de los OCEx estudiados. Fue necesario transformar partidas cualitativas en datos cuantitativos para analizar su evolución histórica y el comportamiento observado de las variables desde una perspectiva transversal, de manera que nos permitiera demostrar si se han efectuado cambios significativos en las principales partidas revelatorias de importancia y utilidad para los usuarios, considerando fundamentalmente la calidad de la información.



La metodología consiste en medir el comportamiento interanual de las variables explicativas y determinar las observaciones y recomendaciones emitidas que se repiten, se mantienen o desaparecen (se supone que han sido resueltas) en el Informe posterior. En términos porcentuales se determina el grado de recurrencia de dichas variables explicativas o cuestiones resaltadas por los auditores. Esta técnica cuantitativa arroja una puntuación de 0-100% de reiteración de los principales variables explicativas de un año al siguiente. De acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{GrVECE} = \left[\frac{\text{VECE}_n \cap \text{VECE}_{n+1}}{\text{VECE}_n} \right] \times 100$$

GrVECE = Grado de Reiteración de Variables Explicativas de Control Externo

VECE = Variables Explicativas de Control Externo

n = número de años: desde 1999 hasta 2008

La técnica que se utilizó consiste en valorar la reiteración de los aspectos de control externo revelados expresamente en el Informe de la Fiscalización Anual, comparando de un año a otro si se mantienen de manera reiterada, repetitiva o idéntica las variables explicativas o cuestiones indicadas como hallazgos de auditoría. La interpretación de la situación de reiteración considera que no se han corregido, resuelto o efectuado los trámites correspondientes a los señalamientos del OCEx, indistintamente, que constituyan situaciones similares, repetidas en otras secciones o que correspondan a decisiones de la administración externa o internamente.

El objetivo de la valoración ha sido cuantificar la repetición y los cambios observables en los aspectos de control externo, no obstante, en ningún caso se han querido resaltar aspectos negativos o penalizar de alguna manera la gestión autonómica, asumiendo que la responsabilidad de las entidades fiscalizadas hubiese sido atender las observaciones de control externo. Por lo tanto, cuando una observación de control externo desaparece se infiere que la situación ha sido subsanada, corregido o simplemente que no se presenta nuevamente en la fiscalización del periodo siguiente.

La metodología para la valoración se efectúa en términos porcentuales en función del grado de reiteración de los aspectos de control externo a través del análisis dinámico o transversal, se efectúa una comparativa de año a año, desde 1999-2000 hasta el 2007-2008, un total de 9 observaciones por cada una de las CCAA seleccionadas para la muestra (71 en total), de acuerdo a los criterios de selección esgrimidos para escoger los OCEx Autonómicos en las perspectivas de la rendición de cuentas y control externo con informes emitidos desde 1999 hasta el ejercicio 2008.

Desde una perspectiva para las buenas prácticas orientadas al usuario de la información, el método de cuantificación de reiteración de variables explicativas se podría considerar un aporte adicional de los OCEX para la rendición de cuentas de las CCAA. Sin embargo, resultaría muy complejo medir al 100% si efectivamente se han superado los aspectos de control externo de ejercicios anteriores, pues, la naturaleza y características extrínsecas de los Informes de Fiscalización no contemplan revelar todas las situaciones mejoradas, positivas u optimistas, y aun cuando se han observado de manera particular algunos señalamientos en ese sentido, es mayor la factibilidad de medir la repetición o persistencia de variables explicativas de control externo de un ejercicio al subsiguiente inmediato, para así cuantificar en que porcentaje se mantienen las principales consideraciones de control externo.

A continuación, se desarrolla un análisis descriptivo y explicación particular de cada una de las principales variables explicativas seleccionadas, para la determinación de la variación interanual se han agrupado las observaciones de control externo más destacadas en las variables clave; a través del método de observación y seguimiento se han analizado las principales cuestiones que se resaltan en las secciones revelatorias y de utilidad para los usuarios del contenido de los Informes de Fiscalización, de manera común para la muestra seleccionada. También se ha calculado la variación interanual de los días de emisión de los Informes Anuales. Adicionalmente, se calcula la variación interanual a partir de los Índices de Transparencia Informativa promedio relacionados con los resultados, las conclusiones, recomendaciones y observaciones importantes. La formulación de un registro de observaciones en los informes de periodos consecutivos de las CCAA estudiadas, nos han permitido agrupar las variables explicativas y cuantificar el grado de reiteración de los criterios asumidos en las opiniones y recomendaciones propuestas por los OCEX.

Las variables explicativas de control externo provienen de la ejecución del trabajo y los procedimientos de auditoría que los fiscalizadores hayan determinado o fundamentalmente de aspectos que interesen para el desarrollo de la fiscalización. Se establece el supuesto de que las principales variables explicativas se originan en principio de las salvedades en la opinión de los Informes por situaciones que han llamado la atención del fiscalizador, desviaciones, deficiencias, debilidades o aspectos del ente fiscalizado que requieran énfasis adicional según el criterio de los fiscalizadores. Las variables explicativas se suelen identificar como conclusiones, en algunos casos se presentan al inicio o al final de los Informes como un resumen listado en epígrafes o como observaciones dentro del contenido y desarrollo de las distintas áreas del Informe de Fiscalización. El comportamiento de la opinión o conclusión general de los OCEX en los Informes, nos ha llevado a determinar que en todos los casos estudiados, se indicaron salvedades condicionando la opinión por diversas causas o circunstancias (Vease la Figura 24).

CONDICIONANTES DE LA OPINIÓN EN EL INFORME

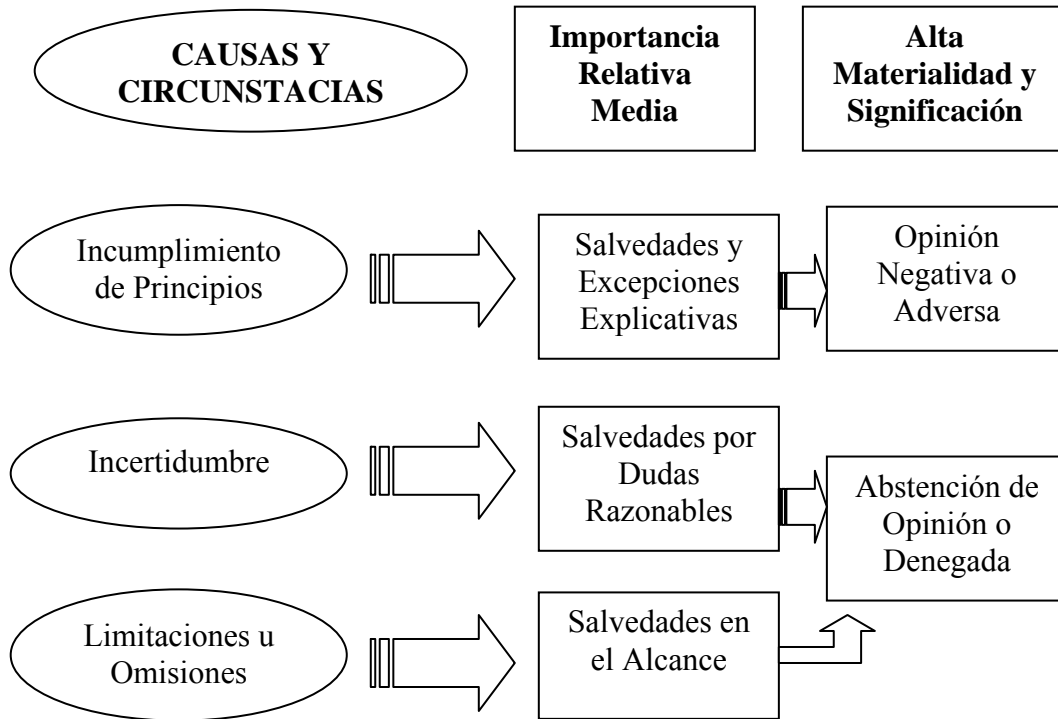


Figura 24. Relación de la Opinión con la Importancia Relativa

(Elaboración Propia.)

En ese contexto y de acuerdo a las terminologías desarrolladas por la IGAE (2002:122), la normativa legal abre la posibilidad que la fiscalización sea favorable o de conformidad en aquellos casos que el caso o expediente se ajuste a la legalidad, lo cual significaría una opinión conforme a las expectativas. Si la fiscalización resulta desfavorable o con disconformidad el acto administrativo manifestará que la propuesta o documento no se ajusta a la legalidad, debiendo formular el correspondiente reparo por escrito motivado, expresando las normas en que se apoya el criterio sustentado.

La opinión favorable, también llamada como dictamen limpio o sin salvedades surge cuando no existen causas o circunstancias importantes que generen desviaciones, limitaciones o incertidumbres de importancia relativa. No obstante, los auditores pueden incluir en algunos casos, párrafos adicionales de énfasis en determinados asuntos, que requieran la atención del usuario, por cambios importantes, riesgos o cualquier otra cuestión que a criterio del ente fiscalizador deba destacarse, sin llevar a calificar la opinión.

Las decisiones para calificar el Informe de Fiscalización Anual con un tipo de opinión dependen del criterio de los auditores y las dudas razonables de situaciones imprevistas no consideradas en las entidades. En reportes observados en algunas web oficiales, por ejemplo, de la IGAE, el TCu y algunos OCEX, revelan los tipos de informes con salvedades de las administraciones. En la sección relativa a la fiscalización empresarial se observa desde el 2005, el caso de la Audiencia de Cuentas de Canarias redacta un resumen de las opiniones emitidas por los auditores independientes de las EEPs autonómicas, en forma de cuadro comparativo revelando las principales salvedades o párrafos de opinión, una tendencia en el marco de la nueva ley de auditoría.

Tabla 50. Evolución histórica del Tipo de Opinión de 1999 al 2008

OPINIÓN	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total
Favorable sin Salvedades											0
Favorable con Salvedades por Excepciones	6	6	6	8	8	8	8	8	7	7	72
Favorable con Excepción y Limitaciones	1	1							1	1	4
Favorable con Excepción e Incertidumbre			1								1
Desfavorable Negativa	1	1									2
Denegada Abstención			1								1
Totales	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	80

Fuente: Elaboración Propia

Como se puede observar en la Tabla 50, la evolución histórica del tipo de opinión demuestra que el 90% de los Informes de Fiscalización estudiados son favorables con salvedades por excepciones (72 de 80), se observa que ninguno posee una opinión limpia, en consecuencia, el 100% presenta salvedades de diferente naturaleza. Muñoz Ortiz (2006:155) identifica en su estudio de los informes de auditoría las salvedades en tres amplios grupos: provenientes de incertidumbres (más comunes en empresas), otras por excepciones de Principios Contables y por último salvedades por limitación en el alcance.

Las variables revelatorias se han agrupado de acuerdo al contenido de las salvedades, para poder cuantificar y medir su evolución a través de la variación interanual. Para lograr los objetivos de claridad y revelación suficiente en los Informes es necesario que las variables explicativas demuestren circunstancias o causas que tengan materialidad y se revele el



impacto en las cuentas, indicando las cantidades afectadas y los efectos a que diera lugar. Medir el impacto en las partidas financieras en algunos casos no es posible en términos cuantitativos lo cual puede constituir una incertidumbre adicional.

El análisis de la importancia relativa en las fiscalizaciones realizada por Girón González (2007:24) nos señala la dificultades de las actuaciones de los fiscalizadores para identificar las manifestaciones desacertadas u omisiones que podrían llegar a afectar las decisiones a tomar por los usuarios, (bajo el supuesto de una comprensión razonable de las cuentas y lo que ellas representan). La tendencia práctica supone que el fiscalizador debe ejercer una función de interpretación de lo que puede o no ser relevante para los usuarios razonablemente, lo cual es una tarea sometida a un alto grado de subjetividad en la medida en que no existan unas reglas o criterios claros para discriminar lo que es o no es realmente importante.

Las observaciones de control externo pueden parecer pesimistas o negativas si provienen de evidencias suficientes y competentes relacionadas con deficiencias, puesto que significa que no se logró el fin, pueden provenir de desviaciones, irregularidades, omisiones, incumplimientos, criterios equivocados, errores, ausencias o faltas en los procesos de gestión autonómica o en la información financiera. Los objetivos de fiscalización deben ir más allá de la detección, su propósito debe ser constructivo y aportar las posibles mejoras o correcciones. Las variables de control externo observadas han podido requerir una mejora parcial, un procedimiento alternativo o revisar problemas de diseño o en el sistema, en el Informe de Fiscalización el OCEX podrá sugerir o proponer que se adopten dichas mejoras, a través de las recomendaciones del informe.

En definitiva, se han agrupado las variables explicativas de acuerdo a los aspectos de interés para el control externo y que han llamado la atención en el proceso de la fiscalización de las CCAA, en tal sentido, se han resumido y seleccionado las variables señaladas explícitamente en los Informes Anuales de Fiscalización Autonómica de la muestra seleccionada del estudio, para determinar el grado de variabilidad interanual proveniente de:

- La limitación en el alcance de la fiscalización,
- Las salvedades por excepciones de regularidad financiera,
- Las salvedades al cumplimiento de la legalidad,
- Las recomendaciones generales y sugerencias,
- La variación de los Índices de Transparencia Informativa Promedio y
- La variación de los días de emisión de los Informes de Fiscalización

4. La limitación en el alcance de la fiscalización

La primera variable explicativa recoge los casos en que exista limitación en el alcance de la fiscalización y que puedan afectar a la opinión o conclusión, las limitaciones deben exponerse detalladamente al inicio del Informe, indicando sus causas y consecuencias. La Tabla 51 muestra el grado de reiteración de la limitación en el alcance para los periodos estudiados. Comprobándose un porcentaje muy alto de reiteración de las limitaciones cercanas al 85% en promedio aproximadamente, y en la mayoría de los periodos interanuales las CCAA mantienen las mismas salvedades (100) por limitación en el alcance.

Tabla 51. Reiteración de la Limitación en el alcance de los Informes de Fiscalización

Interanual CCAA	1999 - 2000	2000 - 2001	2001 - 2002	2002 - 2003	2003 - 2004	2004 - 2005	2005 - 2006	2006 - 2007	2007 - 2008	% Sí	% No
Andalucía	100	60	80	70	80	100	100	100	100	88	12
Canarias	100	50	100	50	100	100	100	100	50	83	17
Cataluña	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	0
Galicia	75	100	75	100	50	75	50	100	50	75	25
Madrid	75	67	75	100	100	100	0	0	0	57	43
Navarra	100	100	50	100	100	50	100	100	0	78	22
País Vasco	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	0
Valencia	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	0
Promedio	94	85	85	90	91	91	81	88	63	85	15

Fuente: Elaboración Propia

La evolución histórica en la reiteración de la limitación en el alcance ha sido muy alta para todas las CCAA, se relaciona principalmente con la partida informativa de los objetivos específicos de fiscalización para evaluar la eficacia, eficiencia y economía en la gestión autonómica, es una de las limitaciones que se ha observado en casi todos los informes de los OCEX de las CCAA estudiados, asimismo se evidencian importantes limitaciones en el alcance originadas principalmente por la medición de algunos activos y pasivos con importantes efectos administrativos para el control externo de la gestión autonómica.

La evolución histórica que se observa en los años analizados representa que se mantienen las salvedades por limitación en el alcance a lo largo de la serie en términos, cercanos o superiores al 80%, no obstante, en los últimos tres periodos interanuales se detectan cambios en el promedio de la muestra estudiada, generados por las CCAA con menor revelación de párrafos de limitación, cabe resaltar que en el caso de Galicia presenta mayor variabilidad interanual.



En el último intervalo han disminuido las salvedades por limitación en 25 puntos, principalmente generado por Madrid y Navarra (sin limitaciones), lo cual es muy significativo considerando la linealidad de los períodos anteriores, como se puede apreciar en la Figura 25.

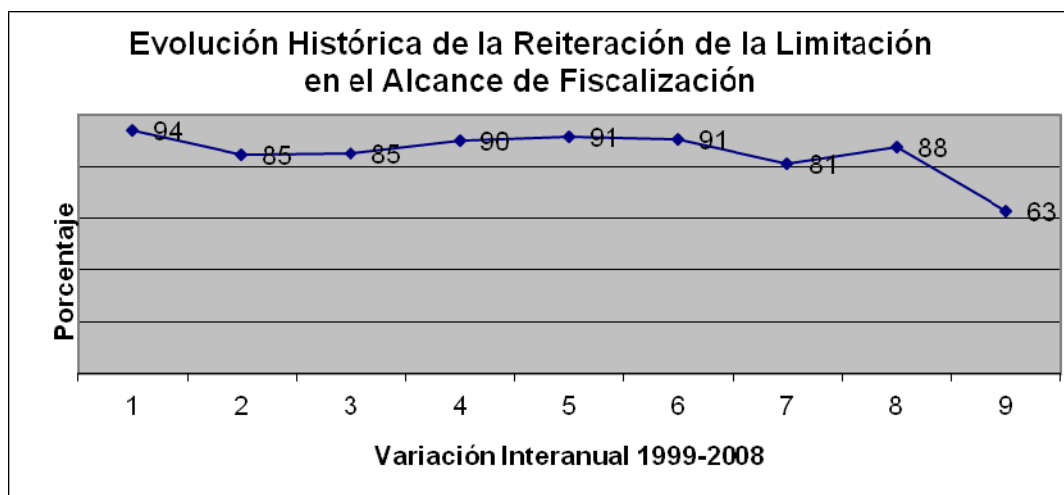


Figura 25. Evolución histórica de la Reiteración de la limitación en el alcance

Fuente: Elaboración Propia

Consideramos importante resaltar que llama la atención el contraste revelatorio de la situación dinámica de algunas CCAA, las cuales cada vez observan en sus Informes nuevas y numerosas salvedades por limitación en el alcance, tales como Andalucía, Galicia y Canarias, visualizando dichas revelaciones como partidas o variables explicativas para el usuario, no debe interpretarse como un aspecto negativo en todo caso. Mientras que otras CCAA no observan en los aspectos introductorios de manera específica limitaciones como son algunos Informes del País Vasco, Madrid y la Comunidad Valenciana. Surge la interrogante si se han solucionado las salvedades o simplemente han sido omitidas, pues en cuanto a la eficacia, eficiencia y economía se observan diferencias en las razones de las limitaciones, y necesariamente requerirían la evaluación de información adicional, en la mayoría de casos no disponible, tales como el grado de consecución y logro de los objetivos para la eficacia y la verificación de la economía y eficiencia a través de los costes de los servicios públicos en la gestión examinada.

Haciendo una recopilación transversal de todos los informes, en la Tabla 52 pudimos resumir las principales salvedades y aquellas más comunes sobre la limitación en el alcance, destacando la falta de datos e información para el desarrollo de la fiscalización operativa o de gestión (57,5%) y en otros casos la falta de información de entes descentralizados y algunas partidas de gastos.

Tabla 52. Principales salvedades por limitación en el alcance

Nº	Descripción de la limitación	CCAA Observadas
1	Datos para verificar la eficacia, eficiencia y economía: coste de los servicios y cumplimiento de objetivos	57,50 %
2	Remisión incompleta de cuentas de una o más empresas públicas, EEPP, Fundaciones u otros entes	33,33 %
3	Inventario de Inmovilizado y Patrimonio = Balance	14,61 %
4	Importe del endeudamiento de Entidades distintas de la Administración General = Plan de Endeudamiento	8,75 %
5	Faltan Gastos de Financiación Afectada para determinar el Remanente de Tesorería Afectado	25,45 %
6	Falta desglose del total de disponibilidades líquidas y otras informaciones de tesorería	16,67 %

Fuente: Elaboración Propia

Las principales observaciones y salvedades por limitación en el alcance están relacionadas con la necesidad de alguna información determinada para el trabajo de fiscalización, en algunos casos motivada por la no presentación oportuna de la Intervención, retrasos en la remisión de datos, por la ausencia de dicha documentación o por los casos de entes descentralizados, tales como, las OOAA, EEPP y Fundaciones que no habían presentado la rendición de sus cuentas completa y oportunamente para la conformación de la Cuenta General Agregada, ejecución del examen y posterior realización del Informe de Fiscalización. Debe destacarse el impacto en el control externo de casos de información insuficiente y recepción tardía de documentos no sometidos al control financiero, pues para determinar la opinión y alcance de los trabajos de fiscalización de cuentas anuales, la situación se intensifica específicamente en los casos que se presenta información consolidada o agregada, puesto que evidentemente, la información financiera estaría incompleta si alguno de los entes contemplados en el perímetro se retrasa o no rinde cuentas oportunamente.

A través del análisis de las observaciones de las variables se evidenciaron algunos casos de OCEx requiriendo información adicional de algunos entes no considerados previamente en el perímetro de la rendición de cuentas autonómica, justificada por la revisión de la estabilidad presupuestaria y de acuerdo a la SEC-95, se han requerido datos adicionales, como los casos de subvenciones y contrataciones. Por ejemplo, se puede mencionar la reciente decisión de Galicia de cambiar el ámbito subjetivo para los presupuestos quedando pendiente el cambio de la cuenta general, sin embargo, en la actualidad, los presupuestos del 2010 ya incluían casi todas las fundaciones y consorcios del sector público regional, tras la modificación operada por la Ley 3 / 2009, de 23 de junio para Galicia, a través de la cual se requiere la inclusión de todas las entidades que se consideran pertenecientes a la administración pública en términos de Contabilidad Nacional.



Las observaciones sobre incertidumbre en la fiscalización constituyen aquellas situaciones de incertidumbre en el proceso de fiscalización que pueden llegar a ser muy complejas y a pesar de haberse considerado y cuantificado previamente en los casos explícitos para la variable explicativa de limitación en el alcance, también pueden constituir una limitación tácita adicional detectada dentro de la redacción de las conclusiones de las fiscalizaciones. No obstante, en su mayoría los casos de incertidumbre observados no son significativos y por tanto no tienen un gran impacto en las conclusiones generales u opinión general de la fiscalización, por ejemplo, se advierten situaciones motivadas por ingresos o cobros dudosos, desenlaces de sentencias o decisiones legales pendientes, contingencias, litigios, avales, el déficit, la deuda y otros escenarios coyunturales que deben ser considerados, lo cual no significa que se hayan incumplido o se hayan detectado desviaciones de los principios o leyes aplicables, sin embargo, pueden provenir de la omisión o falta de revelación de alguna información de importancia estratégica.

Debemos destacar el caso particular de la negación de opinión en los primeros ejercicios del estudio de los Informes específicos de la Audiencia de Cuentas de Canarias por salvedades en la limitación del alcance en el examen del Inmovilizado, el cual no había sido coincidente con la información del inventario general, haciéndoles imposible la verificación de la exactitud de los datos reflejados como Inmovilizado y Patrimonio en el Balance, ni de la dotación para amortización del ejercicio en la Cuenta del Resultados económico patrimonial. La incertidumbre se explica por el desconocimiento del alcance de diferencias importantes y su impacto en la situación económica financiera.

Otra causa de incertidumbre destacable en algunos ejercicios está vinculada con deudas en divisas o moneda extranjera que pueden llegar a ocasionar un tipo real de interés superior al negociado a consecuencia de la paridad cambiaria, no obstante, esa situación se ha revertido en los últimos ejercicios analizados por la fortaleza del euro en la economía mundial. Asimismo, se observaron casos en los cuales existe incertidumbre por la utilización adecuada del remanente de tesorería, por debilidades en el sistema de cálculo de las desviaciones de financiación afectada.

Las observaciones sobre incertidumbres enfatizadas en las conclusiones de los Informes con mayor frecuencia, son las opiniones de los Informes de Auditoría de las Empresas Públicas, Fundaciones y otros entes públicos autonómicos; se observa que los casos más comunes provienen del sector público empresarial y suelen referirse a casos de litigios relacionados con terceros y con la situación de incertidumbre por pérdidas continuadas en las EEP autonómicas, que deben revelarse claramente, tal como es el caso de los informes de la Audiencia de Cuentas de Canarias con relación a algunas empresas incursas en dicha situación.

5. Las salvedades en los Informes de los OCEX

El resultado de las observaciones de los tipos de opinión o conclusión general de los OCEX en los Informes de Fiscalización Anuales, nos permitió comprobar que en la totalidad de los Informes analizados, se revelaron salvedades de acuerdo al estilo propio de cada OCEX estudiado y determinando en cada caso la opinión por razones heterogéneas o incidentes particulares. El estudio detallado de las razones o condicionantes de la opinión nos permitió seleccionar como principales variables explicativas las excepciones informativas expresadas clara y suficientemente, que de manera estratégica revelan las salvedades más comunes, observando que se agrupan coincidiendo con los objetivos de fiscalización de regularidad financiera y cumplimiento de la legalidad.

5.1. Salvedades por excepciones de la regularidad financiera

La variable explicativa de las salvedades por regularidad financiera, agrupa todos los aspectos de control externo referidos a la las cuentas y situación económica financiera de las CCAA. En la revisión de los tipos de opinión de los informes de fiscalización de la Cuenta General de las CCAA, se evidenció que todas están sujetas a excepciones o salvedades, aún cuando no lleguen a tener un efecto significativo para llevar a los OCEX a abstenerse o emitir una opinión adversa, ello es común en todo el sector público autonómico, puesto que los objetivos de fiscalización pretenden resaltar los aspectos que afectan la situación de la entidad en su conjunto. La tabla 53 demuestra el grado de reiteración en las principales salvedades por excepciones de la información económico financiera, con un promedio el 72% de reiteración en los informes, con una evolución que se ha mantenido alta y en general considerando la muestra analizada del las CCAA cada promedio interanual ha sido superior al 64%.

Tabla 53. Reiteración de salvedades por excepciones de la situación financiera

CCAA	1999-2000	2000-2001	2001-2002	2002-2003	2003-2004	2004-2005	2005-2006	2006-2007	2007-2008	% Sí	% No
Andalucía	90	90	85	85	80	85	80	80	88	85	15
Canarias	92	82	81	77	79	57	63	38	83	73	27
Cataluña	75	100	75	73	88	88	85	67	82	81	19
Galicia	75	100	75	100	90	75	95	100	75	87	13
Madrid	100	100	75	70	83	89	73	80	83	84	16
Navarra	100	67	80	80	100	83	63	75	100	83	17
País Vasco	100	100	80	75	67	60	100	100	100	87	13
Valencia	80	100	80	80	80	60	60	60	100	78	22
Promedio	78	81	68	69	73	64	67	65	78	72	16

Fuente: Elaboración Propia



Se evidencian diferencias entre los OCEx de las CCAA estudiadas de un año a otro, pero la evolución histórica general o comportamiento dinámico es claramente evidente hacia la disminución de salvedades para los últimos intervalos de tiempo. Con una variación desde el primer intervalo hacia una oscilación tendiente a una menor reiteración. Lo cual significa una mejoría relativa en la reiteración de excepciones, ello representa un efecto generado por medidas tomadas con base a los informes de control externo para subsanar las salvedades destacadas en los informes anuales del 2004 al 2007. De forma promedio se obtuvo una media por CCAA para la serie con el porcentaje de respuestas que se repiten del 72 % y las que no se repiten un 16% de media.

El grado de reiteración de las salvedades puede explicarse de un año a otro por la complejidad de eliminar las excepciones de un ejercicio al siguiente, en aquellos casos que el informe se emite muy posterior y ya se ha ejecutado el ejercicio inmediato con idénticas circunstancias al anterior o anteriores, no obstante, se solucionarían en el ejercicio siguiente posterior (por lo general hasta dos años después).

Considerando el comportamiento conjunto de la variable explicativa, el grado de reiteración de las salvedades de regularidad financiera ha sido evidentemente alto, en consecuencia, se refuerza la necesidad de acortar los tiempos de emisión de informes, pero en contraposición se confirma la evidencia del aporte tan importante de la divulgación de las conclusiones y salvedades para que se atiendan de manera prioritaria los aspectos señalados como excepciones a la situación económica financiera en cada caso. A continuación se describen las principales observaciones de fiscalización de cuestiones sobre la información financiera que precisan atención administrativa, contable o de gestión autonómica.

Se evidenciaron importantes observaciones sobre el Inmovilizado e Inventarios. La principal salvedad de esta naturaleza proviene de la situación con respecto a las existencias y la ausencia de valores o inventarios físicos con diferencias importantes entre los listados de control administrativo con respecto a los saldos presentados en la Contabilidad Pública, esta partida genera además un efecto directo por la amortización asociada y los resultados económicos que puedan generar. Pueden ser diversas las causas al no disponer del valor original o registro de activos recibidos, cedidos, históricos o de fecha anterior al inicio del control administrativo de la gestión vigente. No obstante, la responsabilidad recae sobre los gestores actuales y el deber de señalar la situación sobre los auditores o ente fiscalizador.

En algunos casos no está integrado el control patrimonial de las existencias e inmovilizado con los registros contables, de manera que algunos activos no están valorados y hay diferencias entre el listado de control con la contabilidad autonómica. De manera similar al Activo Tangible, otras partidas como los saldos de deudores y tesorería, se complican por las relaciones

con la entidad, la valoración o cuando hay ausencia o información insuficiente. Además, se observan algunas salvedades relacionadas con las partidas físicas como el inventario y bienes que requieren de un control administrativo adicional, el cual debe conciliarse con los saldos contables. Es similar lo observado en los OOAA, EEPP y Fundaciones Autonómicas con un mayor impacto en la opinión independiente de la información financiera particular, por los efectos en los costes y resultados de dichas entidades descentralizadas funcionalmente. Por ejemplo, la administración de Canarias presenta avances importantes en la modernización y desarrollo de controles externos, pero no es hasta el intervalo 2007-2008 que ha desaparecido el punto de control externo relacionado con el Inmovilizado.

Las observaciones de casos de revelación de información y alcance de la responsabilidad de la opinión e información se han generado por la interpretación del ámbito subjetivo, le corresponde a los OCEx examinar la Cuenta General de la Administración General Autonómica y sus entes de gestión administrativa, pero los organismos descentralizados funcionalmente, tendrán sus propias auditorías externas o independientes, por lo tanto, en muchas ocasiones el OCEx se basa en las auditorías de otros entes para confeccionar sus propias observaciones, limitándose las actuaciones fiscalizadoras a la revisión de los soportes, y conclusiones que hayan realizado otras instancias (tales como: Intervenciones Generales Delegadas y auditores independientes contratados). Se debe evitar la duplicidad de funciones y así reducir los gastos de control financiero, para incrementar el alcance del análisis de la información de la fiscalización autonómica y poder emitir una opinión oportuna sobre la situación de las CCAA tomadas en su conjunto.

En esa misma línea, debemos puntualizar las declaraciones contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría (IFAC 2011), sobre la emisión de opiniones basadas en otras auditorías realizadas por terceros, debe ser clara la responsabilidad del revisor original, los efectos de aquellos informes en la auditoría del ente regulador o en las cuentas anuales consolidadas, advirtiendo de este modo a los usuarios sobre posibles cuestiones importantes, y que podrían conocerse a profundidad en los informes de auditoría de las entidades descentralizadas o subsidiarias.

En ese escenario de revelación adicional se observa que algunos informes presentan una tabla resumen con las opiniones de los informes individuales o específicos, su naturaleza e impacto en los resultados y nuevas opiniones emitidas. El OCEx puede comprobar las observaciones y tomar para sí tales afirmaciones, pero es importante hacer la aclaratoria respectiva para la transparencia y comprensión de los usuarios.

Al examinar el contenido de los informes de fiscalización de las salvedades el caso más comúnmente observado es la contabilización de las operaciones en un período posterior a su devengo, podría justificarse si la entidad no tuviese conocimiento de tales circunstancias, pero no causadas por



diferencias con respecto al presupuesto para ese período. Las operaciones extrapresupuestarias deben estar plenamente explicadas para su reconocimiento en la Contabilidad Pública Autonómica.

En algunas circunstancias las salvedades por casos de aplicación del criterio del devengo provienen de un origen legal y generan un efecto contable, debido al reconocimiento de transacciones como las obligaciones que en casos puntuales se encuentran sin contabilizar, un ejemplo destacado, es el de los intereses de demora, que pueden surgir a consecuencia de retrasos en los pagos por limitaciones del flujo de caja.

Algunos casos puntuales señalan la existencia de errores o incumplimiento de principios contables derivados principalmente de un registro incorrecto de ingresos y gastos, partidas fundamentales por su relación con el presupuesto anual y con el resultado económico y de gestión autonómica. También se observaron señalamientos de casos de omisión de algunos registros, como por ejemplo las amortizaciones. Otro caso es la salvedad por el manejo de fondos especiales, de financiación europea, con afectación determinada o que superaron el ejercicio presupuestario y auditado.

En ese mismo orden de ideas, la aplicación del devengo se relaciona con el principio de prudencia, siendo el caso de observaciones más destacado las provisiones por insolvencias de dudosa recuperación, destacándose en los informes de fiscalización de los primeros ejercicios del estudio, luego no se enfatizan nuevos casos en las excepciones emitidas por los OCEx o simplemente han desaparecido de los informes de fiscalización.

5.2. Las salvedades al cumplimiento de la legalidad

Las numerosas observaciones sobre el cumplimiento de la normativa legal en la gestión autonómica conforman la variable explicativa de control externo con mayor cantidad de información proveniente de los señalamientos, interpretaciones, matizaciones y salvedades sobre el acatamiento de la legalidad aplicable, en los Informes Anuales de Control Externo Autonómico. Efectivamente, se observa que constituyen uno de los aspectos más comunes tratado en el desarrollo y conclusiones de los Informes de Fiscalización.

Se observa un menor grado de reiteración promedio en las salvedades del cumplimiento de la legalidad, principalmente por ser cuestiones de una mayor especificación procedimental y claramente tipificadas en el marco jurídico del sector público. Dicho razonamiento se explica por las implicaciones y consecuencias que el incumplimiento de la legalidad acarrearía para los cuentadantes y gestores. Un ejemplo de la importancia de este aspecto se refleja en las alegaciones de la Intervención General de Cataluña, que resalta al inicio de sus alegaciones que las observaciones y conclusiones de la fiscalización, señaladas en cada caso, no constituyen el

incumplimiento de la ley vigente aplicable, sino que se deben tomar como criterios de percepción de los procedimientos administrativos e interpretación de los cursos de acción y decisiones tomadas.

Adicionalmente, debe destacarse la evolución dinámica positiva al reducirse de 72% a una menor reiteración de 10 puntos menos aproximadamente en los últimos cuatro intervalos analizados, lo cual representa una mejoría altamente significativa, en la tabla 54 puede observarse el descenso interanual con respecto a 1999 en casi todas las CCAA analizadas, por lo tanto, se destacan los casos de informes de fiscalización que no repiten las observaciones de un ejercicio a otro, deduciéndose que constituyen una menor reiteración para los últimos promedios interanuales.

Tabla 54. Reiteración de Salvedades en la Opinión de Legalidad

CCAA	1999-2000	2000-2001	2001-2002	2002-2003	2003-2004	2004-2005	2005-2006	2006-2007	2007-2008	% Sí	% No
Andalucía	100	82	80	60	60	95	81	90	91	82	18
Canarias	98	77	75	77	82	78	71	60	76	77	23
Cataluña	67	100	88	98	88	74	69	79	89	84	16
Galicia	60	77	75	100	90	75	83	93	60	79	21
Madrid	100	100	78	73	79	88	68	77	38	78	22
Navarra	100	50	56	75	83	71	83	80	87	76	24
País Vasco	73	60	63	50	57	50	40	44	67	56	44
Valencia	81	100	80	80	80	60	60	60	100	78	22
Promedio	72	70	64	69	70	62	59	62	65	66	22

Fuente: Elaboración Propia

Es muy probable que resulte complejo determinar el grado de cumplimiento de las disposiciones legales o normativa vigente aplicable, pues pueden surgir diversas interpretaciones, aplicaciones y orientaciones de un texto legal, situación que se confirma por el número significativo de alegaciones vinculadas con la legalidad. En los diversos casos observados se evidencia un mayor énfasis en los aspectos estratégicos de control interno para la excelencia de la gestión autonómica, que en cada caso los OCEX han considerado relevantes en el marco de sus revisiones.

La legislación que regula los procesos de contratos públicos, contiene gran cantidad de detalles, requisitos y especificaciones que han generado en las fiscalizaciones anuales una amplia diversidad de observaciones de control interno relacionadas con la legalidad. Se han puntualizado situaciones sobre la adjudicación, la escasa recepción de propuestas, dudas en la valoración del precio, la valoración de la experiencia y en algunos casos hasta se confunde el criterio de elección con los requisitos para licitar.



En los epígrafes del desarrollo del Informe sobre los resultados de la fiscalización se han distinguido observaciones y sugerencias para mejorar los procesos de contratación administrativa, indicando que deben evitarse los procesos de tramitación de manera urgente de contratos de obras, salvo casos estrictamente excepcionales. Los procedimientos que no tengan la debida transparencia en algunos casos se asume que representan debilidades en el sistema de control, puesto que si se conocen las necesidades y la complejidad de los procesos deberían tramitarse anticipadamente y no como casos urgentes.

La debilidad en los procedimientos para los procesos de contratación de obras autonómicas depende del alcance de la auditoria en su ámbito objetivo y subjetivo. La revisión de precios de las compras y contratos, de acuerdo al criterio de economía, en la mayoría de los informes de fiscalización se ha verificado el cumplimiento de la legalidad, pero se observaron excepciones en la verificación de los criterios de economía o la revelación de indicadores que puedan demostrar el buen uso de los recursos públicos autonómicos presupuestados y disponibles en todos los entes del SPA.

El uso frecuente de la figura de modificaciones en la ejecución del presupuesto autonómico, está perfectamente apegado a la normativa vigente, pero las consecuencias debidas al impacto en la programación o plan pueden generar dudas en la adecuación de las modificaciones, puesto que deben revelarse los efectos en los objetivos propuestos inicialmente, si no hay ningún cambio, quiere decir que no fue adecuado el cálculo o estimación, por lo tanto, cuando se observan en los informes casos de modificaciones importantes en los créditos presupuestarios se debe presentar un análisis de las causas de dichas desviaciones.

Generalmente los casos de modificaciones provinieron de incrementos o ampliaciones con requerimiento de una cobertura adicional, excepto a partir del intervalo 2007-2008, en los cuales se evidencian casos de CCAA con baja ejecución, y se justifican las modificaciones por la situación económica nacional y mundial. Estas observaciones se repiten en casi todos los Informes analizados, en mayor o menor medida ha sido necesario efectuar recortes, traspasos o reprogramación, quedando pendiente la necesidad de mejorar los pronósticos en un entorno deficitario y realista, en el cual se establezcan las prioridades para la gestión mínima, y desde la planificación se tendría el propósito de evitar las constantes modificaciones y reducir la necesidad de reestructuraciones presupuestarias de importancia relativa.

Se pudo distinguir que la gestión de los gastos del personal generalmente es una partida de alta restricción y control, no obstante, es fundamental para una organización cumplir con las disposiciones legales vinculadas, no solo depende de las previsiones presupuestarias sino de los requerimientos de determinadas áreas o servicios en función del colectivo beneficiado. El énfasis de los principales casos observados en los Informes se centra en los gastos de nómina vinculados con la ejecución presupuestaria, debemos

destacar el caso del TVCP que ha ejecutado estudios específicos adicionales, que complementan el análisis de los gastos de personal y el análisis de los puestos de trabajo por solicitud del Parlamento, lo cual ha generado salvedades particulares en esta área. Es un buen ejemplo de auditoría transversal y operativa que se sumó a las conclusiones de la fiscalización anual en los objetivos de regularidad legal.

Ha sido notorio que la información financiera pública de las CCAA está evolucionando en función de las nuevas tecnologías, transferencia de competencias y en tal sentido los OCEX han aportado sugerencias para tales cambios. Principalmente las observaciones se vinculan con la adopción de normas autonómicas que coincidan con las Leyes Generales Estatales, particularmente pueden destacarse la de Estabilidad presupuestaria y la Ley General Presupuestaria desde el 2003.

Uno de los aspectos innovadores está relacionado con la consolidación de la deuda pública de acuerdo al SEC-95, de manera que se analice el plan anual de endeudamiento y avales, en algunos casos falta información relacionada con las operaciones de crédito para la posterior verificación de la estabilidad presupuestaria (aplicable a partir del ejercicio 2004). Algunos informes hacen referencia y seguimiento a los niveles de deuda pública y déficit público de las CCAA. Además, hemos evidenciado observaciones sobre la necesidad del uso de indicadores para medir la deuda o el déficit y para la auditoría de gestión, la realización de auditorías horizontales y la opinión de los usuarios de los servicios públicos, como participación ciudadana en los temas de gestión económica y financiera.

A manera de antecedentes se destacan importantes datos como el Pacto de estabilidad y crecimiento aprobado por Resolución del Consejo Europeo (DOCE número 236, de 2 de agosto de 1997) que estableció el compromiso de los Estados miembros de la Unión Europea con el principio de equilibrio presupuestario. La aplicación de este principio se tradujo en el establecimiento de un límite máximo de un 3% sobre el Producto interior bruto (PIB) para el déficit público, calculado de acuerdo con las normas contempladas en el Sistema europeo de cuentas nacionales y regionales (SEC'95). Este sistema de contabilidad se regula por una serie de principios contables, no siempre coincidentes con los de la Contabilidad Pública, y por unos criterios específicos de delimitación del sector público basados en la consideración como integrantes de este sector de las diferentes unidades de acuerdo con su financiación.

La Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria, vigente hasta el 2008, coincide con el periodo tomado para la muestra de estudio, determinó los principios básicos que deben regir las finanzas del conjunto del sector público y articuló los mecanismos jurídicos de cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas a fin de conseguir el objetivo de la estabilidad presupuestaria. Las Comunidades Autónomas que no hayan elaborado o liquidado sus presupuestos en situación de equilibrio en términos de déficit



no financiero, estarán obligadas a elaborar un plan económico de saneamiento a mediano plazo para la corrección de esta situación. El primer ejercicio de aplicación de dicha Ley fue el de 2003.

En ese orden de ideas, podemos tomar como referencia el modelo de Cataluña, quienes desde el Informe del 2003, han incluido y desarrollado un apartado para la fiscalización y seguimiento de la estabilidad presupuestaria, dentro de los informes de fiscalización. En el contenido del mismo se explica que por acuerdo de gobierno de la Generalidad se encargó a la Intervención General, bajo las directrices de una Comisión de Expertos, la elaboración de un informe sobre la situación económico-financiera de la Generalidad al cierre económico 2003 y denominado Informe de Situación. Según consta en la Memoria de las cuentas anuales rendidas a la Sindicatura, el Informe de situación forma parte de la Memoria de la liquidación del presupuesto y de las cuentas anuales de la Generalidad desde el ejercicio finalizado en 2003.

6. Las recomendaciones generales y sugerencias

La variable explicativa que agrupa todas las propuestas de mejora, recomendaciones y sugerencias, nos ha permitido cuantificar el número de casos destacados, indistintamente de su naturaleza o alcance. Es notorio que uno de los principales aportes de la fiscalización, y en particular de las actuaciones de los OCEX, es la de ser constructiva y orientar a la entidad hacia la mejora de procesos de gestión. Se han observado muy diversas formas de expresar las sugerencias de manera implícita o explícita, es decir, en el contenido de otros párrafos, observaciones y conclusiones o identificadas en un epígrafe específico de manera central.

En algunos informes no suelen separarse las conclusiones y otras observaciones con respecto a las propuestas de mejora, recomendaciones de auditoría o el seguimiento de las mismas, haciendo muy complejo para los usuarios identificar las observaciones que constituyen excepciones, situaciones de incumplimiento, conclusiones favorables, sugerencias o el seguimiento de cuestiones del periodo fiscalizado con respecto a ejercicios anteriores, ante ese escenario, debemos exceptuar el caso de la Audiencia de Cuentas de Canarias que ha evolucionado en la diferenciación de dichas secciones, exponiéndolas en epígrafes separados, con resúmenes generales de los aspectos de control externo de mayor trascendencia.

La utilidad de la fiscalización se garantiza si las sugerencias recibidas por el ente fiscalizador son consideradas y resueltas a fin de evitar la reiteración del mismo punto en subsiguientes informes. Se demostraría la eficiencia de la gestión pública y se incrementaría la transparencia de la rendición de cuentas al comunicarse a los usuarios las acciones tomadas al respecto. Desde otra perspectiva, el OCEX debería iniciar los procedimientos de fiscalización verificando las acciones tomadas como consecuencia de los anteriores informes, y desarrollar un epígrafe explicando claramente la

evolución y situación para la nueva revisión de las cuestiones señaladas en fiscalizaciones anteriores ya resueltas o aún pendientes por resolverse.

El grado de reiteración interanual de las recomendaciones presenta un comportamiento promedio de poca variabilidad como se demuestra en la Tabla 55, en torno a una reiteración del 66%, la cual presenta algunas coincidencias con las variaciones de las repeticiones en las salvedades de información financiera y legalidad, en consecuencia, es evidente un comportamiento similar de dichas reiteraciones en la comparación de informes anuales en el periodo estudiado. En tal sentido, las principales salvedades, observaciones por omisiones o errores en la memoria requieren que los fiscalizadores emitan sugerencias que se orienten a los perfeccionamientos en el control interno para la eficiencia de procedimientos contables y administrativos determinados. El comportamiento interanual de la reiteración de recomendaciones tiende a ser constante, con valores altos y significativos (el promedio entre 57 y 73% de reiteración), generado por el mantenimiento en los informes de la mayoría de las recomendaciones de un ejercicio al siguiente, debemos destacar que algunas sugerencias se han mantenido constantes durante toda la serie estudiada.

Tabla 55. Grado de Reiteración Anual de las Recomendaciones

CCAA	1999- 2000	2000- 2001	2001- 2002	2002- 2003	2003- 2004	2004- 2005	2005- 2006	2006- 2007	2007- 2008	% Sí	% No
Andalucía	85	80	75	65	75	80	80	85	84	79	21
Canarias	78	76	66	68	75	68	53	43	77	67	33
Cataluña	60	100	75	95	83	73	67	55	78	76	24
Galicia	33	75	86	100	95	53	77	97	75	77	23
Madrid	100	100	100	75	86	100	82	73	71	87	13
Navarra	88	71	75	75	77	65	81	51	65	72	28
País Vasco	67	65	64	46	71	50	100	60	100	69	31
Valencia	82	100	80	100	80	60	60	75	83	80	20
Promedio	63	73	68	70	71	59	65	57	69	66	21

Fuente: Elaboración Propia

Los aspectos de mejora, recomendaciones y seguimiento en los informes, generalmente son destacados al final de los informes, particularmente la Cámara de Cuentas de Andalucía presenta una sección de las resoluciones aprobadas por el Parlamento, de decisiones vinculadas con los Informes de Fiscalización, con el propósito de verificar el grado de cumplimiento de las mismas por parte de las administraciones autonómicas, aún cuando previamente ya se hayan presentado en un extracto introductorio conjuntamente con la opinión, luego en el desarrollo de las secciones vinculadas con las respectivas observaciones de fiscalización y al final nuevamente se recopilan en forma de resumen para que los usuarios puedan verificar la situación, evolución y seguimiento de tales medidas aprobadas. A continuación se describen tres aspectos resaltantes del



proceso de perfeccionamiento recomendado por los OCEx para las CCAA, la mejora de la información financiera, propuestas para la consolidación de cuentas anuales y el seguimiento de las recomendaciones.

Las principales recomendaciones de control externo están relacionadas directamente con la información financiera autonómica, los casos destacables se refieren a los controles internos de las existencias, tesorería y su relación con fondos especiales, fondos con financiación afectada, las operaciones extra-presupuestarias, el control de la deuda y la recuperación de cobros dudosos. Otro aspecto resaltado es el cálculo del remanente de tesorería que debe revelar la porción correspondiente a las afectaciones, en tal sentido, es recurrente la recomendación de utilizar el remanente libre para las modificaciones presupuestarias que se requieran.

Los OCEx pueden efectuar también trabajos específicos y adicionales del control interno, demostrando su propia identidad diferenciada y la emisión del Informe sobre el mismo trabajo, en cuyo caso se tratará de un informe con las características propias de la auditoría operativa o de gestión, debe destacarse el caso del TCPV, que en algunos Informes de Fiscalización Anual de la Cuenta General han incluido las observaciones y recomendaciones del trabajo especial de procesos específicos y de control interno, como una opinión adicional y aporte para enriquecer la revelación del informe relacionándolo con la gestión la información financiera.

El riesgo de detección es una de las principales preocupaciones de las actuaciones de control externo, puesto que la visión exógena e independiente de los procesos puede pasar por alto importantes situaciones ocultas o no reveladas oportunamente que merezcan la atención. Por ello, se debe poner énfasis en las debilidades que puedan tener los sistemas de control interno y que puedan generar opacidad en las cuentas públicas autonómicas. En algunos casos se revelan debilidades en el sistema del registro de recursos en la sección de operaciones extra-presupuestarias.

Igualmente, es destacable el argumento de la Sindicatura de Comptos de Navarra que ha propuesto aplicar los criterios de información voluntaria de la Responsabilidad Social Corporativa a los proveedores y al sector público de la Comunidad Foral de Navarra. De manera que se complementen los informes y las cuentas anuales con información adicional de naturaleza económica, financiera y de gestión, en forma voluntaria.

Entre los diversos aspectos que observamos de las propuestas emitidas por los OCEx, se destaca la necesidad de presentar cuentas anuales consolidadas de las CCAA, desde el inicio del estudio de la muestra seleccionada, evidenciamos por ejemplo que en 1999 la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana propuso como recomendación en la Sección VII # 15.3 del Balance de Situación y cuadro de financiación, que como complemento a las recomendaciones señaladas, se deberían adoptar

los procedimientos necesarios para que, en próximos ejercicios, fuese posible formular cuentas anuales consolidadas del sector público valenciano.

La propuesta de reforma en materia de consolidación de los entes del Sector Público Autonómico ha sido una constante en las observaciones de los informes de la Sindicatura de Comptes de Cataluña, asimismo señalan que los balances se observan en los informes agregados y no consolidados. Como contestación en el informe del 2004 de Cataluña en el marco de las Alegaciones ha manifestado la Intervención General de la Generalidad que con relación a la consolidación de cuentas el Parlamento ha instado es a la Sindicatura de Comptes a hacer determinadas consolidaciones de cuentas, por tanto, no obliga a la Intervención a presentar ninguna consolidación, no obstante, se anexaron algunos estados consolidados. Han alegado que la Cuenta general presenta toda la documentación que exige la normativa vigente y otra no obligatoria, para facilitar la tarea de la consolidación de Cuentas. La contradicción esgrimida se fundamenta en el alcance del rol del OCEx pues debe tener la función de fiscalizar y no de elaborar las cuentas anuales, que luego tendrá que examinar.

De igual manera, otros casos similares como la Sindicatura de Comptos de Navarra en el 2002 incluyen la necesidad de la consolidación de cuentas. La Cámara de Cuentas de Andalucía durante 6 ejercicios consecutivos, ha hecho la propuesta de aprobar una norma de consolidación autonómica que regule el proceso de manera similar al ámbito estatal. El Consello de Contas de Galicia ha incluido en sucesivos informes observaciones sobre la consolidación, hasta que en 2009 el Parlamento ha aprobado una normativa con alcance presupuestario incorporando componentes de la estabilidad presupuestaria, no obstante, persiste la observación de adoptar la consolidación de cuentas para la Contabilidad Pública Autonómica y faltaría la norma contable vinculada. Por igual, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid en los informes de los años posteriores al 2003 presenta como recomendación la necesidad de la presentación de información consolidada.

En definitiva, el tema de la consolidación de cuentas ha estado presente en numerosos Informes con observaciones y sugerencias para la mejora de las cuentas anuales autonómicas, confirmándose que es muy importante para la transparencia informativa. El análisis realizado a las propuestas de mejora contenidas en los Informes de Fiscalización, nos aporta la evidencia que los OCEx han impulsado la presentación de cuentas anuales consolidadas de las CCAA, mientras no se resuelva el tema, la normativa establece que se debe elaborar mediante la agregación de cuentas. Sin embargo, tendremos noticias y suficiente debate sobre la consolidación de cuentas anuales pues a través de un grupo de trabajo de expertos se está gestando el estudio de cómo efectuar la consolidación para todo el sector público.

El seguimiento de las recomendaciones constituye una visión transversal del control externo pues debe considerar la evolución histórica de ejercicios



anteriores de los aspectos de importancia para la fiscalización en curso, como se ha señalado anteriormente, ha sido a través de la revisión de los Informes que se pudo constatar la evidencia empírica de una alta reiteración de las recomendaciones (véase la Tabla 55). El formato propuesto por algunos OCEx en sus informes incluye un cuadro demostrativo del seguimiento de las observaciones y recomendaciones de ejercicios anteriores. En cuanto a las observaciones y recomendaciones formuladas en ejercicios anteriores se indica, siguiendo un orden cronológico desde el año de formulación, el estado actual de la recomendación y si ésta ha sido implantada o no por la Administración, se indica si están resueltas o pendientes las observaciones y recomendaciones de años anteriores, incluso las incluidas en el ejercicio auditado muy anteriores al mismo.

En informes más recientes notamos un nuevo giro con relación a las conclusiones y presentación del seguimiento de las observaciones y recomendaciones, exponiéndolas en algunos casos al inicio del informe y segmentadas de acuerdo a las posibles secciones fiscalizadas, a manera de ejemplo para las CCAA se clasificarían desde: Cuentas Consolidadas, Cuenta General de la Administración, Entes ó Servicios Autónomos Administrativos y de Salud, Empresas Públicas Autonómicas, Fundaciones y Fondo de Compensación Interterritorial. Es destacable el caso del informe de Galicia del 2002 el cual explica que el seguimiento de las recomendaciones se refiere a la situación existente una vez transcurrido un período de dos ejercicios desde que se formularon, debido al lapso de tiempo preciso para su corrección o implantación por parte de la Administración. En 2006 se aprobó que la Intervención General de Galicia verificará el seguimiento de las recomendaciones efectuadas por el Consello de Cuentas, el último informe aprobado en 2008 tiene un alcance de las recomendaciones de informes de fiscalización emitidas hasta el 2004, es un gran avance para la transparencia de la rendición de cuentas, es una novedad informativa pero demuestra al menos cuatro años de atraso.

La determinación de un Indicador calculado con el grado de reiteraciones (pendientes) y de ítem resueltos, puede ser un gran avance para conformar un modelo ideal para la transparencia de los informes, sin embargo, calcularlos con una metodología adecuada es una labor ardua y que debe estandarizarse. Por ejemplo, en el informe 2007-2008 de la Sindicatura de Cataluña se señaló que del total de las 99 conclusiones emitidas durante este periodo se han seleccionado las 69 conclusiones más significativas y se han eliminado las repetidas entre las diferentes entidades o las de importe no significativo. Concluyó que de estas 69 conclusiones seleccionadas, un total de 27 (39,1%) estaban solucionadas, mientras que 42 estaban vigentes (60,9%). Uno de los miembros del pleno hizo la siguiente salvedad: si se consideran las 64 observaciones y recomendaciones de ejercicios anteriores analizadas en algunos apartados de este informe, se concluye que había 57 que no estaban solucionadas (89,1%), mientras que únicamente 7 sí lo estaban (10,9%). En el cálculo de reiteraciones de nuestro estudio no se redujeron las observaciones repetidas o de menor relevancia y en efecto

comparando el mismo período nos resultó una valoración del 82%, más cercana a la reconsideración con todas las observaciones analizadas.

Con la finalidad de reforzar la importancia de las observaciones y sugerencias anteriores a través del informe anual, se observan actuaciones como el caso de la Sindicatura de Comptes en el Informe de Fiscalización de Cataluña del 2003 que incluyó un apartado demostrativo del seguimiento de las recomendaciones, lo cual es muy importante para garantizar la transparencia y utilidad de los Informes de Fiscalización para los usuarios. No obstante, entre las alegaciones del caso se puntualizó que los informes referidos a un ejercicio, llegan después del cierre del ejercicio siguiente, y por tanto, es imposible resolver porque no se conocen para poder seguir las recomendaciones en el ejercicio posterior al que se refiere el informe. Así, por ejemplo las recomendaciones hechas en el informe del año 2002, se reconocieron a mediados del año 2004, en consecuencia, no es posible que estén recogidas en el ejercicio 2003. Algunas ya habían sido atendidas pero en fecha muy posterior.

Considerando el proceso de seguimiento de las recomendaciones, se profundizó en el análisis continuo y dinámico de los informes subsiguientes, y el indicador del grado de reiteración aumentó en algunos casos, a consecuencia de sugerencias reiteradas en reportes posteriores (después de dos años o más), es decir, con intervalos suelen reaparecer anteriores observaciones y recomendaciones, dejando en evidencia que no se habían resuelto en su momento y se omitieron discrecionalmente de los Informes, probablemente con la buena intención de no parecer repetitivos o persistentes.

Esta actuación puede constituir un paso hacia atrás con respecto a la transparencia y revelación de información, debido a que los usuarios pudieron deducir que la situación había sido resuelta, de ellos haberse limitado a considerar solo un par de Informes consecutivos, cuando en realidad no habían sido atendidas tales recomendaciones, esta circunstancia merece considerarse un elemento adicional de opacidad y asimetría de la información y es necesario unificar criterios coordinados de los OCEx para evitar semejantes omisiones o situaciones.

Consideramos oportuno, analizar la situación esgrimida anteriormente, puesto que la intencionalidad de la partida revocatoria sobre el seguimiento de las observaciones y sugerencias es dar a conocer las acciones en curso a la fecha de la emisión de los subsiguientes informes de fiscalización. Además, la partida informativa relacionada con los hechos posteriores al cierre, tiene el propósito de señalar y explicar situaciones posteriores a la conformación de la cuenta general, que trasciendan el ejercicio contable y puedan orientar al usuario sobre el estado de la cuestión. Los datos revelados en estas partidas podrían solucionar claramente la disyuntiva, sobre la responsabilidad, aparente omisión o contradicción.

En consecuencia, será necesario revelar si existen acciones que resuelvan la observación de control externo total o parcialmente y al mismo tiempo se revelen situaciones posteriores al cierre que estén relacionadas con informes anteriores. Ante ese escenario, debemos retomar datos del análisis dinámico calculado a través de los Índices de Transparencia Informativa – ITI, en los cuales se demostró que partidas informativas relacionadas con la revelación de la situación de las recomendaciones tienen niveles de divulgación medio y bajo (retomado de la Tabla 8). La partida de revelación de acontecimientos posteriores al cierre de apenas un 46,56% del total estudiado y el seguimiento a las recomendaciones 67,8% en promedio global.

7. Análisis de la variación de los Índices de Transparencia Informativa - ITI

La variable explicativa de los Índices de Transparencia Informativa - ITI recoge el comportamiento de la serie interanual analizada de las partidas informativas clave, se retoman los índices parciales de resultados, conclusiones y recomendaciones y el promedio global, con el propósito de continuar con el análisis transversal de la evolución histórica observada en la muestra y establecer posibles relaciones en sus cambios y el grado de reiteración de variables anteriores.

Los resultados de la fiscalización contienen numerosas partidas informativas, las cuales han tenido una valoración baja en el estudio dinámico del capítulo anterior, y como se puede apreciar dicho indicador ha tenido muy escasos cambios interanuales, en la Tabla 56 se demuestra poca variabilidad interanual (cercana a 100) con un ligero incremento en los intervalos terminados al 2002 y 2003 (superior a 105). Debe destacarse que en promedio no ha disminuido significativamente el Índice de Transparencia Informativa - ITI de revelación de los resultados de la fiscalización, excepto en el intervalo 2004-2005 con 99,94, originado por una ligera disminución de los informes de Canarias.

Tabla 56. Variación Interanual del Índice Parcial de Resultados

IPResult	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Andalucía	102,86	102,78	102,70	115,79	95,45	100,00	102,38	100,00	100,00
Canarias	104,88	106,98	100,00	104,35	100,00	95,83	100,00	104,35	100,00
Cataluña	100,00	105,00	104,76	118,18	103,85	103,70	96,43	100,00	100,00
Galicia	95,12	105,13	124,39	90,20	100,00	100,00	100,00	102,17	110,64
Madrid	100,00	96,77	100,00	110,00	100,00	100,00	106,06	100,00	100,00
Navarra	100,00	100,00	104,55	104,35	100,00	100,00	100,00	102,08	91,84
País Vasco	100,00	100,00	111,54	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Valencia	100,00	100,00	100,00	100,00	102,13	100,00	100,00	102,08	100,00
Promedio	100,36	102,08	105,99	105,36	100,18	99,94	100,61	101,34	100,31

Fuente: Elaboración Propia

Una de las principales partidas revelatorias es el alcance del trabajo y además se requerirá informar si existieron situaciones de limitación en el alcance entre otras partidas. Al relacionar la variación interanual del índice parcial de resultados con el grado de reiteración de las limitaciones en el alcance (véase anterior Tabla 51), se observa una evolución histórica clara a la invariabilidad de cambios, se mantiene similar el número de limitaciones al igual que el crecimiento promedio del ITI Parcial de Resultados.

El Índice parcial de las Conclusiones y Recomendaciones ha presentado una variación interanual con muy pocos cambios (Véase la tabla 57), ello depende del estilo del formato de revelación de las sugerencias y consecuencias que pueden generar de acuerdo al criterio externo de los OCEX.

Tabla 57. Variación Interanual del Índice Parcial de Conclusiones y Recomendaciones

IPConclyRec	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Andalucía	100,00	109,52	100,00	121,74	100,00	100,00	100,00	103,57	100,00
Canarias	100,00	103,03	100,00	97,06	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Cataluña	100,00	111,76	94,74	133,33	100,00	100,00	100,00	129,17	100,00
Galicia	84,62	100,00	136,36	90,00	100,00	125,93	94,12	96,88	112,90
Madrid	105,56	78,95	126,67	142,11	114,81	100,00	106,45	100,00	100,00
Navarra	100,00	100,00	103,23	100,00	100,00	96,88	100,00	103,23	109,38
País Vasco	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	86,96	100,00	100,00	100,00
Valencia	100,00	100,00	103,23	100,00	103,13	100,00	100,00	103,03	100,00
Promedio	98,77	100,41	108,03	110,53	102,24	101,22	100,07	104,48	102,78

Fuente: Elaboración Propia

Se demuestra una evolución histórica de un ligero incremento en los últimos intervalos de los períodos en la revelación de las conclusiones generales por sus recomendaciones vinculadas y propuestas de mejora para la gestión autonómica respectiva. La claridad en la separación de las conclusiones con respecto a las recomendaciones y sugerencias para la mejora vinculadas con las mismas, aporta una revelación informativa adicional de mayor significación para los usuarios de los Informes de Control Externo de las CCAA.

El comportamiento de las variaciones interanuales coincide en algunos casos con el grado de reiteración de las salvedades en los informes estudiados. Han llamado nuestra atención cuatro elevaciones coincidentes con cambios inversos en la reiteración de las salvedades, caben mencionar los más destacados como los casos excepcionales de Madrid 2002-2003 con una variación positiva de 142,11 del ITI-CyR (un incremento del 42,11%) y una reiteración de salvedades a la baja de 75 (una menor reiteración del 25%) y Andalucía en el 2002-2003 de 121,74 del ITI-CyR versus una

reiteración de 65, lo cual a priori refleja una relación inversa entre las reiteraciones y los ITI-CyR, al comparar otros casos como Galicia en el 2001-2002 de 136,36 del ITI-CyR contra una reiteración de 95 y Cataluña 2002-2003 de 121,74 del ITI-CyR contra una reiteración de 86, se detecta poca significación.

El alcance y opinión de auditoría en algunos contextos se ve limitada y en consecuencia puede llegar a afectar la revelación de información, esto lo refleja el porcentaje de variación de los ITI Globales calculados en el estudio de los informes de fiscalización.

Tabla 58. Variación Interanual de los ITI Globales Promedios

Iglobal	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Andalucía	103,97	102,83	102,75	114,22	98,57	100,00	100,72	100,82	100,00
Canarias	101,36	102,01	100,00	102,81	99,27	99,45	99,26	101,30	100,00
Cataluña	100,00	103,86	99,84	113,59	101,00	100,99	99,02	107,90	100,00
Galicia	92,38	108,24	111,97	98,15	100,00	108,71	98,54	99,91	101,76
Madrid	98,87	93,26	109,85	116,39	103,85	100,00	103,48	100,00	100,00
Navarra	102,53	100,00	101,44	98,99	100,82	104,88	100,00	100,68	95,77
País Vasco	102,48	100,00	103,17	100,00	100,00	96,49	100,00	106,07	100,00
Valencia	103,28	99,21	107,20	100,00	107,46	100,00	100,00	101,39	100,00
Promedio	100,61	101,18	104,53	105,52	101,37	101,31	100,13	102,26	99,69

Fuente: Elaboración Propia

Se ha determinado la variación interanual del nivel de divulgación, medidos en torno al incremento o disminución del índice de un año a otro (Ver Tabla 58), por lo tanto, mientras mayor sea la variación significa una mejora dinámica en la revelación, en este análisis se miden los cambios de la valoración de los ITI Globales de las CCAA estudiadas, evidenciándose en la mayoría de las comparativas y años un incremento promedio, no obstante, debe destacarse la excepción de la Cámara de Cuentas de Madrid que tuvo una disminución del ITI, atribuible al inicio de sus actuaciones tras su creación en el año 1999.

La evolución histórica que se demuestra en la Figura 26 es una variación cambiante con dos episodios de pendiente positiva y creciente los periodos del 2001 al 2003 luego del 2005 al 2007 del ITI Global promedio de una forma interanual. La variación interanual nos demuestra que los niveles de revelación han cambiado de un año a otro y en consecuencia las partes de mayor variabilidad como son las partidas informativas de resultados de la fiscalización, conclusiones y recomendaciones; también deben observarse similares cambios, incrementos o disminuciones de acuerdo a la evolución histórica general de las reiteraciones de las variables explicativas relacionadas con las salvedades pues son condicionantes para emitir un determinado dictamen o forma de opinión en torno a las circunstancias.

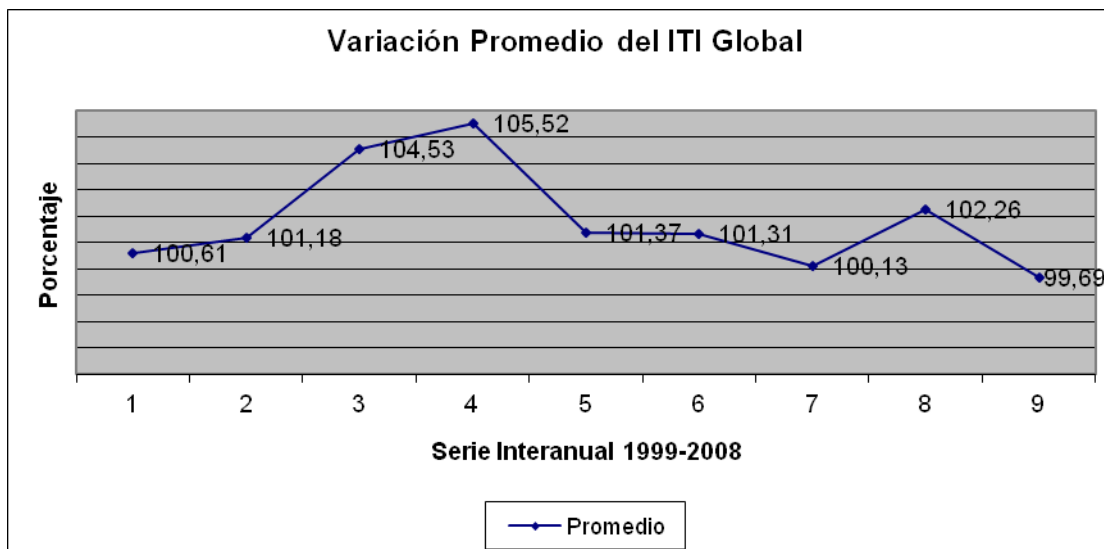


Figura 26. Variación Interanual de los ITI Globales promedios

Fuente: Elaboración Propia

El comportamiento de la variación del ITI Global promedio requerirá un análisis posterior con una visión amplia desde una perspectiva estadística o evolutiva que permita predecir posibles tendencias o cuestiones de importancia para la revelación de información y gestión autónoma.

La variable explicativa de los días de emisión ha sido retomada del análisis del capítulo anterior sobre las hipótesis contrastadas en la relación de factores independientes y su influencia en los ITI, se ha determinado la variación interanual para el período de emisión de los Informes Anuales. Dicho periodo incluiría el tiempo necesario para los procesos de: registro y procesamiento contable, revisión y análisis interno de cuentas, elaboración de la memoria, aprobación por la Administración, rendición al OCEX, planificación y ejecución de la fiscalización, formulación del informe, proceso de alegaciones, revisión y respuesta a las alegaciones y aprobación por el pleno del OCEX.

Hemos considerado que es una variable explicativa independiente capaz de afectar la revelación de información oportuna para la rendición de cuentas, y la adecuada actuación de los OCEX autónomos. Como puede apreciarse en la Tabla 58, las CCAA tienen diferentes cambios en los días transcurridos que indistintamente pueden ser un mayor o menor número de días de un año a otro, lo interpretamos como un atraso con signo negativo, y si acortan los días de emisión de un año a otro tomará signo positivo como una mejora en la emisión oportuna del informe.

Tabla 59. Variación del número de días para la emisión de informes de fiscalización

Interanual CCAA	1999 - 2000	2000 - 2001	2001 - 2002	2002 - 2003	2003 - 2004	2004 - 2005	2005 - 2006	2006 - 2007	2007 - 2008
Valencia	-4	1	-1	-2	5	1	-3	1	6
Madrid	95	178	165	4	1	3	-4	2	5
Canarias	310	2	5	5	1	1	-1	10	4
Andalucía	2	-6	-19	22	0	1	-5	2	8
Galicia	-3	49	-98	29	-10	32	43	52	35
Cataluña	-25	-189	63	2	-146	-14	137	21	-21
País Vasco	-124	145	-276	1	141	-112	197	74	-111
Navarra	35	-20	-129	138	-18	-75	-89	140	-63

Fuente: Elaboración Propia

Con el propósito de visualizar mejor la evolución histórica hemos dividido en un par de gráficos dos grupos representativos de las tendencias con menor número de días y variación y otro grupo con mucha menor dispersión y cantidad de tiempo para la fecha de aprobación del informe por el OCEX, tal como puede observarse en la comparación de cuatro CCAA, en cada una de las Figuras 27 y 28 respectivamente, el comportamiento de las variaciones de cuatro CCAA es similarmente moderada, mientras que las otras cuatro restantes poseen una mayor dispersión y picos de variabilidad interanual.

Las CCAA de Valencia, Madrid, Andalucía y Canarias (Figura 27) muestran un parámetro bajo de variación en los días de emisión con una evolución histórica muy estable en los últimos periodos, lo cual es un indicador de oportunidad en la revelación de la información fiscalizada.

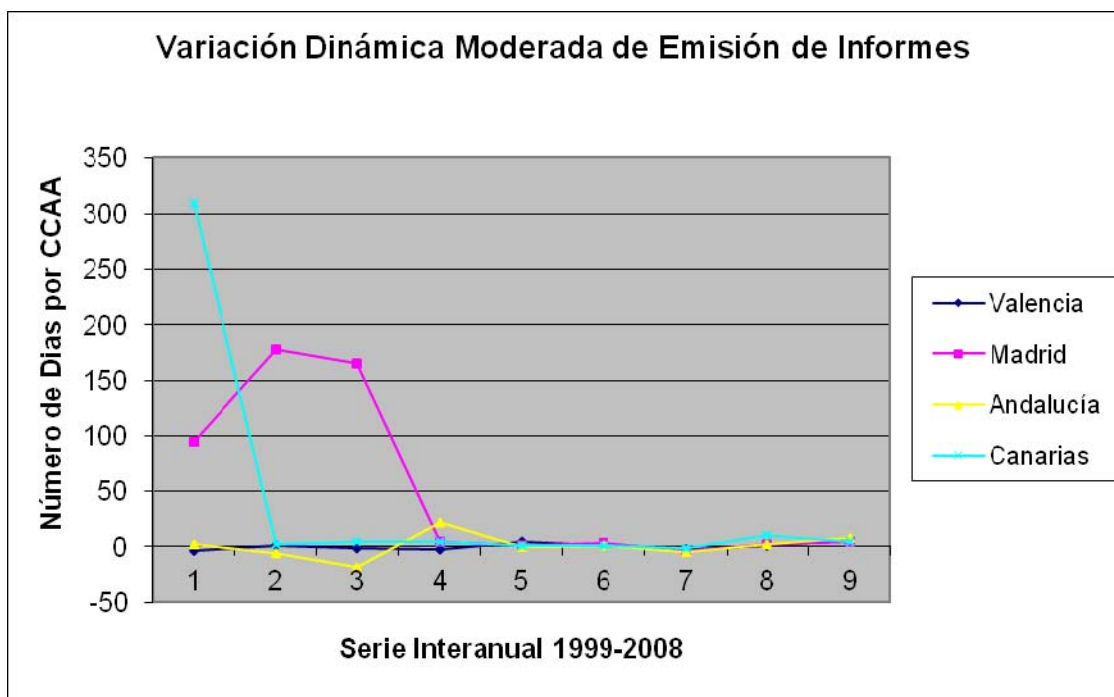


Figura 27. Variación Dinámica Moderada de Emisión de Informes

Fuente: Elaboración Propia

La diferenciación de los días de emisión de los Informes de Fiscalización de las CCAA de Cataluña, Galicia, País Vasco y Navarra, son contrarias a las anteriores cuatro CCAA estudiadas y tienen mayor dispersión en la evolución histórica de la emisión de los Informes. Coincidentalmente, los casos de mayor variabilidad han obtenido los niveles de revelación o ITI globales con menores valores en la serie estudiada.

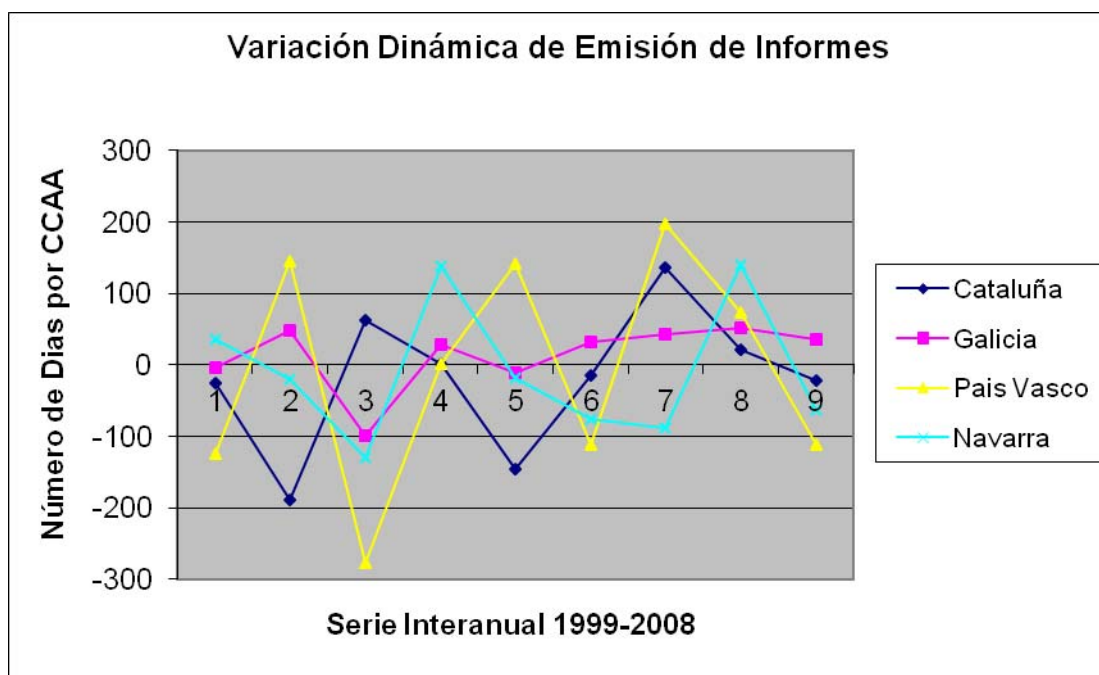


Figura 28. Variación Dinámica Dispersa de Emisión de Informes

Fuente: Elaboración Propia

Las comparaciones que se han podido establecer entre las variables estudiadas en el marco del nivel descriptivo, nos permiten deducir una importante influencia de la variación de los días de emisión de los Informes en la revelación de informes posteriores por el desfase de las observaciones y las posibles acciones para el mismo periodo. En consecuencia conllevan a la necesidad de hacer un análisis transversal del comportamiento interanual de las variables explicativas de control externo, supuestamente relacionadas, que han sido seleccionadas para su cuantificación.

El análisis de las variables explicativas de control externo en relación a los Informes de Fiscalización se ha desarrollado como consecuencia de que se han definido y agrupado las observaciones clave destacadas por el control externo, extraídas con base en los Informes emitidos por los OCEx y descritas suficientemente, se pueden analizar las potenciales relaciones entre ellas, desde una perspectiva transversal y evolutiva. La premisa central es demostrar que los informes de control externo emitidos por los OCEx contribuyen a la mejora de la rendición de cuentas y la transparencia de gestión de las CCAA. Considerando que no se dispone de antecedentes estadísticos comparativos para el análisis de las variables explicativas de control externo de las CCAA, se ha planteado la **Hipótesis N° 4** definida por la existencia de una relación entre el grado de reiteración de las salvedades por excepciones a la regularidad financiera, al cumplimiento de la legalidad y las reiteraciones de las recomendaciones generales.

Las variaciones de los indicadores de transparencia informativa y revelación nos han permitido inferir la **Hipótesis N° 5** con el supuesto de una relación significativa de las variaciones en los ITI parciales de Resultados, Conclusiones y Recomendaciones sobre el ITI Global Promedio. En tal sentido, se decidió aplicar un análisis de correlación bivariada, para explorar a pares el comportamiento y evolución transversal de las variaciones y predecir posibles relaciones con significación estadística.

Los estadísticos descriptivos que se ha considerado conveniente reflejar para el análisis son los mínimos, máximos, la desviación típica, varianza, asimetría y curtosis de las variaciones para el análisis de correlación bivariada con apoyo del SPSS, dichos Índices calculados se revelan en la Tabla 60 para los datos de las CCAA estudiadas relativos a promedios interanuales de 1999 al 2008.

Tabla 60. Estadísticos descriptivos para la serie de variaciones interanuales

Est.	Mín.	Máx.	Media	Desv. típ.	Varianza	Asimetría	Error típico	Curtosis	Error típico
varitigl	91,84	115,79	101,1276	3,45613	11,945	1,785	,283	5,947	,559
vritires	78,95	142,11	103,1715	10,66557	113,754	1,730	,283	4,102	,559
vitiCyR	92,38	116,39	101,8439	4,28783	18,385	1,315	,283	2,588	,559
reilim	,00	100,00	85,1667	26,97730	727,775	-1,982	,283	3,401	,559
reisexcp	37,50	100,00	82,1374	13,35291	178,300	-,513	,283	,500	,559
reicileg	37,50	100,00	76,2025	15,60724	243,586	-,357	,283	-,343	,559
reirec	33,33	100,00	75,9288	15,24437	232,391	-,252	,283	,002	,559
vardias	-310	276	-8,4167	87,03630	7575,32	-,213	,283	2,899	,559

Fuente: Elaboración Propia

En términos generales, se ratifica el análisis transversal del comportamiento de las variables explicativas de control externo cuantificadas previamente y a través del análisis multivariante se ha confirmando una correlación bilateral (con significación del 0,01) entre el grado de reiteraciones de salvedades de información financiera (0,525), las observaciones al cumplimiento de la legalidad (0,401) y la reiteración de recomendaciones (0,549), tal como puede observarse en la Tabla 61.

Se confirma la **Hipótesis 4** de la correlación entre las variables de reiteración de salvedades con respecto a las recomendaciones sustentado por la significación de los coeficientes de correlación de Pearson. En consecuencia, de manera inferencial se deduce que estas variables tendrán una correspondencia directa en sus variaciones interanuales. Se sustenta la idea de incluir un estado demostrativo de la situación y seguimiento de las variables explicativas agrupadas en salvedades de la información financiera, del cumplimiento de la legalidad y sus respectivas recomendaciones.

Tabla 61. Indicadores de Correlación del grado de reiteración y variaciones

Variable	Estadístico	varitigl	varitires	varitiCyR	reilim	reisexcp	reicileg	reirecmds	vardias
varitigl	Correlación de Pearson	1	,332(**)	,485(**)	-,055	-,091	-,173	-,088	-,082
	Sig. (bilateral)		,004	,000	,644	,446	,147	,463	,496
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
varitires	Correlación de Pearson	,332(**)	1	,829(**)	-,043	-,176	,024	,076	-,152
	Sig. (bilateral)	,004		,000	,721	,139	,841	,528	,203
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
VaritiCyR	Correlación de Pearson	,485(**)	,829(**)	1	,071	-,103	-,005	,071	-,169
	Sig. (bilateral)	,000	,000		,553	,388	,966	,551	,155
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
reilim	Correlación de Pearson	-,055	-,043	,071	1	-,076	,136	,029	,072
	Sig. (bilateral)	,644	,721	,553		,525	,254	,807	,550
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
reisexcp	Correlación de Pearson	-,091	-,176	-,103	-,076	1	,401(**)	,525(**)	,064
	Sig. (bilateral)	,446	,139	,388	,525		,000	,000	,596
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
reicileg	Correlación de Pearson	-,173	,024	-,005	,136	,401(**)	1	,549(**)	,038
	Sig. (bilateral)	,147	,841	,966	,254	,000		,000	,750
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
reirecmds	Correlación de Pearson	-,088	,076	,071	,029	,525(**)	,549(**)	1	,096
	Sig. (bilateral)	,463	,528	,551	,807	,000	,000		,422
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
vardias	Correlación de Pearson	-,082	-,152	-,169	,072	,064	,038	,096	1
	Sig. (bilateral)	,496	,203	,155	,550	,596	,750	,422	
	N	72	72	72	72	72	72	72	72

** La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

Fuente: Elaboración Propia

En la Tabla 61 se demuestra a través del Coeficiente de Correlación de Pearson una alta significación entre las variaciones interanuales de los ITI calculados para el análisis multivariante, con respecto a las variaciones del ITI Global, tal como se estableció en el supuesto de la **Hipótesis 5**, las variaciones de los Índices Parciales explican significativamente el comportamiento de las variaciones del ITI Global. Llama la atención la importante relación positiva que se determina entre los cambios anuales del ITI Parcial de Resultados que se corresponde con las variaciones del ITI Parcial de Conclusiones y Recomendaciones con un coeficiente de correlación positiva de 0,829 y un nivel de significación de 0,01.

Nuestra proposición se sustenta en las correlaciones y se basa en la implementación de un modelo de análisis y revelación de los cambios de las variables explicativas de control externo en los Informes de Fiscalización subsiguientes, que desde un enfoque analítico transversal revele de manera clara y contundente la situación de las observaciones y recomendaciones de mejora emitidas en ejercicios anteriores por cada OCEX. En el Informe de Fiscalización se agruparán las variables explicativas del control externo que permitan visualizar una retroalimentación transversal para el proceso de rendición de cuentas y como el ejemplo de Navarra en 2006, se deberían revelar las prioridades según el criterio circunstancial de cada OCEX.

El resultado esperado de las recomendaciones formuladas por el OCEX es la oportuna corrección de la situación en los procesos autonómicos, de manera que no se repita la salvedad o cuestión detectada, y puedan aplicarse nuevos procedimientos a otras áreas de la gestión pública. El buen impacto de la actividad fiscalizadora de los OCEX evidencia el buen uso de los recursos públicos por sus aportes en recomendaciones y sugerencias para mejorar situaciones, Sánchez Sánchez (2006:41) destaca la necesidad que las conclusiones, recomendaciones y el respectivo seguimiento, se formulen con la necesaria rigurosidad, de manera que sus formas sean más eficaces al momento de la implementación por parte de las entidades auditadas, se destacan los esfuerzos de los Parlamentos de Navarra y Cataluña por analizar los informes emitidos por los OCEX.

Positivamente la evaluación de las variaciones y la posibilidad de incluir un modelo del estado de situación de las observaciones y recomendaciones sería un progreso y además se debería proponer reducir los días de rendición de cuentas de forma telemática en la mayoría de las CCAA, a fin de reducir los días para la publicación del informe. Además la reciente norma de auditoría del ICAC, como apunta Gutiérrez Vivas (2011:64), aporta la innovación que tiene el objetivo de permitir al auditor poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría y mejoraría la comprensión del usuario del informe de las cuentas anuales.

El desarrollo de este capítulo aportó una nueva representación con las variaciones interanuales de las variables explicativas de control externo, la utilización empírica de los ITI desde la perspectiva transversal e interanual y los potenciales beneficios para la rendición de cuentas de las CCAA. Se analizó desde otro enfoque interrogantes de las actuaciones de los OCEX y se determinó la relación entre variables. Se observó el comportamiento de la variación de los días de emisión de los informes notándose importantes disparidades entre las CCAA observadas. Vista la potencial utilidad del estudio y la aplicación de las reiteraciones de variables explicativas clave y las variaciones de los ITI calculados, estimamos pertinente estudiar el efecto de nuevos elementos de aplicación futura, no contenidos hasta ahora en los informes, pero necesarios para un modelo de buenas prácticas en el SPA.

CAPÍTULO 4

PROPUESTA DE BUENAS PRÁCTICAS EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y EL CONTROL EXTERNO AUTONÓMICO

1. Introducción

Las perspectivas y tendencias observadas de la rendición de cuentas autonómica y su control externo, han sido descritas y analizadas a través de los informes de fiscalización de las CCAA, los mismos fueron emitidos en fechas anteriores a la entrada en vigencia de nueva normativa y reformas contables para el Sector Público, destacándose la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública según Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. El marco jurídico de la Administración y Contabilidad Pública Autonómica está experimentando cambios, por la dinámica de la modernización y gestión pública motivada desde los ámbitos internacional, europeo, español y autonómico.

Ante este escenario, consideramos necesario diseñar una propuesta general de buenas prácticas para ampliar y complementar un modelo ideal con la evidencia empírica del análisis predictivo y prospectivo aplicable, inicialmente se han debido retomar los principales elementos de la situación actual de la rendición de cuentas, así como la revelación de información financiera de las CCAA, la evolución histórica de las variaciones y cambios en las variables explicativas de fiscalización, ya que los responsables del control externo se enfrentan a las perspectivas y retos de innovación en los sistemas de información y gestión de las administraciones del sector público autonómico en su sentido más amplio, adicionando la garantía y fiabilidad que le otorga la participación de la función de informar con objetividad y transparencia sobre la situación y posición de la gestión pública.

Considerando las novedades y la intención de conglomerar nuevos enfoques para optimizar las actuaciones de la rendición de cuentas y de la fiscalización autonómica, en el contexto de la propuesta los principios y objetivos contables fundamentales se mantienen y adquieren mayor fuerza, tales como la fiabilidad, utilidad y transparencia de la información económica y financiera. Picó Romero (2009:96) destaca que la transparencia de la información requiere de dos elementos esenciales para evitar la opacidad de la información financiera, que las cuentas anuales sean rendidas efectivamente y que las cuentas anuales sean fiables. Lo cual significa que no se incumplan fundamentalmente los principios de especialidad cuantitativa, de anualidad, de generalidad, de devengo y de prudencia, pues las cuentas anuales del sector público autonómico perderían transparencia, y se presentarían a los ciudadanos una rendición de cuentas opacas o engañosas, que no sería posible comprobar su fiabilidad y adecuación a los objetivos de estabilidad presupuestaria.

El modelo deseado para las intervenciones de control externo acogerá valores como la regularidad y claridad en las cuentas públicas, así como la responsabilidad, transparencia y eficacia en la gestión, ya que se han convertido en los principios claves de los sistemas de actuación pública. En sus reflexiones finales López Hernández (2011:28) señala que las premisas de *Accountability*, transparencia y eficacia justifican por sí mismas la existencia del control externo y los entes fiscalizadores. El papel de los OCEX puede resultar crucial para ayudar a potenciar una cultura permanente de ahorro, austeridad y racionalización en el empleo de los recursos públicos, así como para generar buenas prácticas administrativas y de gerencia pública. Ante las limitaciones para recaudar fácilmente la opinión objetiva e independiente de los personajes que se dedican a las labores de fiscalización, se inició una estrategia que permitiera obtener la posición de los auditores tan significativa para certificar los elementos que se pretenden analizar con la investigación.

2. Método de estudio de opinión de expertos en fiscalización

La metodología utilizada para construir la propuesta se diseña por que consideramos necesario sustentar la investigación empírica con la percepción de los sujetos que interactúan en el proceso de control externo autonómico, en función de su experticia. Por ello se han considerado elementos de carácter cualitativo y cuantitativo. Cualitativo porque se emplea para la investigación la consulta documental, en las cuales se analizan los elementos considerados relevantes de rendición de cuentas, actualidad del control externo y relevancia de la información y el entorno de la fiscalización de las administraciones autonómicas españolas. Cuantitativo porque se cuantifican las tendencias con el propósito de validar las hipótesis prospectivas planteadas a través de la consulta a expertos, con la aplicación de encuestas categóricas sobre las variables claves propuestas, a los expertos y fiscalizadores autonómicos. La invitación se hizo personalmente, en formato en papel y por correo electrónico en archivo adjunto. Para la compilación de respuestas en hojas de cálculo. De los resultados se determina el grado de aceptación de los elementos que conforman la rendición de cuentas y el control externo ideal.

El método de las consultas previas a un grupo selecto y reducido de expertos consistió en un sondeo y consenso de las posibles variables claves consideradas más relevantes en la actualidad. Se efectuaron las consultas iniciales a través de catedráticos de Contabilidad Pública de la UCM, con el apoyo de expertos en fiscalización del Tribunal de Cuentas, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, la Cámara de Comptos de Navarra y otros funcionarios del Sector Público, lo cual permitió la escogencia de elementos para las variables del estudio, evitar asuntos obvios o redundantes, simplificar preguntas complejas o polémicas y finalmente obtener un cuestionario claro, conciso, completo y viable.



Para la metodología de conformación de las variables se aplicó una técnica de consulta a especialistas modificada, la cual significa que se buscó el consenso con un grupo muy reducido de asesores con experiencia en auditoría y conocedores del sector público y con visión de futuro, pero en una forma virtual o personal, con el anonimato de los colaboradores, a fin de evitar la posible influencia entre ellos, en tal sentido, se pudo garantizar la independencia e imparcialidad de los asesores. Las consultas se efectuaron entre octubre de 2009 y enero de 2011 (en el ínterin del período se aprobó y publicó el PGCP 2010) hasta que se logró el consenso con seis asesores entendidos en administración y fiscalización. El objetivo de método de consulta a especialistas fue evaluar el cuestionario quedando probado y validado por los colaboradores a efecto de verificar la consistencia del instrumento y la comprensión del mismo, habiéndose hecho las adaptaciones y adecuaciones sugeridas oportunamente.

Posteriormente, para completar los objetivos de la investigación empírica se ha considerado necesario aplicar el cuestionario complementario para el estudio de datos no contenidos en los informes, directamente a los expertos en fiscalización, constituido por un universo reducido que lo conforman los auditores y funcionarios de fiscalización de las Cuentas Generales Autonómicas y afines. Los objetivos de la aplicación de la encuesta están orientados a confirmar y recopilar la opinión de un número significativo de dichos expertos en fiscalización sobre las perspectivas de la rendición de cuentas y las tendencias del control externo de las CCAA, particularmente a funcionarios y auditores que laboran en los OCEx de España. El análisis de evolución histórica de la encuesta permite conformar una batería de criterios sustentados para la propuesta de buenas prácticas.

En cuanto a la población y muestra se estima la población del personal de fiscalización autonómica y auditoría del TCu y de los OCEx (de cada una de las Comunidades Autónomas que posean ente fiscalizador) en 64 expertos aproximadamente. Cabe destacar que el número de funcionarios difiere en cada Órgano, puesto que el rango por cada ente puede ir desde un auditor hasta un grupo de siete. El cuestionario validado se envió en forma de encuesta de opinión, obteniéndose una muestra representativa del 46,88% de respuestas recibidas, cabe destacar el absoluto anonimato de la opinión de los encuestados, y además que el contenido del cuestionario fue completado en todos los casos, fueron recibidas directamente por parte de los expertos en fiscalización.

El propósito de la encuesta a expertos es efectuar un análisis descriptivo y prospectivo de la percepción y opinión de los actores involucrados en el control externo para la optimización de las actuaciones de rendición de cuentas y transparencia informativa de las CCAA y los OCEx; de esta manera sustentar la propuesta con el grado de aceptación de datos adicionales, que permiten analizar de manera predictiva las expectativas actuales y futuras en cuanto los aspectos relevantes y de importancia

relativa en la rendición de cuentas y el control externo autonómico. Adicionalmente, el riesgo de no recibir el 100% de respuestas de todos los invitados a emitir opiniones, constituyó una limitación importante al momento de cuantificar las tendencias, no obstante las proyecciones y el análisis descriptivo, inferencial y predictivo tienen la validez estadística necesaria y contienen un importante aporte para la continuación de las premisas que conforman las directrices óptimas para las buenas prácticas.

Con la opinión previa de algunos expertos se desarrollo el contenido de las preguntas tentativas que se incluyen en el estudio, quedando redactadas en carácter afirmativo y en términos de futuro, con el fin de delimitar el modelo y buenas prácticas aplicables de rendición de cuentas, fiscalización en el ámbito autonómico de España y con una visión de aplicabilidad en el marco internacional de las administraciones públicas descentralizadas. Se propone un rango numérico ascendente para ponderar las actitudes de los expertos en fiscalización a través de una escala bipolar el grado de acuerdo o desacuerdo con respecto a la opinión sobre las variables categóricas del 1 hasta el 5, de manera que puedan manejarse las respuestas con una mayor amplitud y criterio de análisis estadístico, y así definir con mayor precisión las tendencias estadísticas y relaciones entre las variables de estudio.

El tratamiento de la información obtenida se ha realizado con el análisis de las respuestas obtenidas mediante el tratamiento informático de los datos con técnicas de análisis estadístico, utilizando para ello hojas de cálculo del programa de Microsoft Excel y algunas de las herramientas del programa SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) para el análisis de las variables y su confirmación en la predicción de las preferencias y tendencias de opinión de manera que se pueden segmentar y cuantificar las actitudes que tienen los expertos con relación a los principales elementos de la rendición de cuentas y el control externo, considerados como una visión de buenas prácticas.

El análisis de variables claves que se proponen para la rendición de cuentas y fiscalización requiere que se comparen y reagrupen las variables de tal forma que pueda permitimos comprender el comportamiento de los resultados del análisis dinámico, puesto que están relacionadas necesariamente con la transparencia y calidad de la revelación de información económico-financiera examinada por un organismo fiable e independiente. El uso de la opinión de expertos ha sido característico en la descripción de modelos y escenarios para la optimización de procesos de manera factible. Sin embargo, también ha sido aplicado en los modelos de predicción, estableciendo relaciones funcionales entre las variables. Pero además, los datos, pronósticos y componentes obtenidos constituyen solo unas variables fundamentales para el análisis de la propuesta de buenas prácticas.

Para el tratamiento estadístico descriptivo de los datos cuantitativos se elaboraron tablas de frecuencia con los mismos y se comparan en pares los



ítem relacionados con la variable inicial seleccionada, adicionalmente se agruparon las respuestas obtenidos por niveles de aceptación o rechazo y se graficaron en tendencias, de tal manera que más de una variable permite analizar de manera conjunta los resultados. Luego los datos de estadística descriptiva se han reagrupado y con la ayuda del análisis cuantitativo relacional se han determinado indicadores de aceptación o rechazo de las variables que se relacionan para construir así el análisis predictivo de los resultados en los dos grandes objetivos de optimización explorados en la encuesta: la rendición de cuentas y el control externo autonómico.

De acuerdo a la propuesta y las variables el tipo de encuesta fue diseñado con una primera parte denominada como apartado *A. PERSPECTIVAS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS AUTONÓMICA Y SU CONTROL EXTERNO* (Ampliaciones basadas en intenciones de LGP 47/2003, PGCP 2010 y según Normas de Auditoría del Sector Público) y una segunda parte como apartado *B. TENDENCIAS PARA BUENAS PRÁCTICAS DE ACCOUNTABILITY Y FISCALIZACIÓN AUTONÓMICA*, con un total de 22 preguntas cerradas con un rango de opciones jerárquicas para recoger la opinión de aceptación o rechazo. Se presentaron enunciados afirmativos, para cada ítem requiriéndose una sola opción en cada caso, se solicitó indicar un número (Nº) o respuesta única conforme al grado de coincidencia, en un rango categórico ascendente desde “En Desacuerdo” hasta “Totalmente de Acuerdo”. Con los elementos estratégicos de las variables para la rendición de cuentas autonómica y el control externo ideal en la actualidad y para el futuro. Este tipo de encuesta se eligió con base en el análisis concienzudo de la misma y a sus posibilidades de aplicación a los encuestados, considerando las limitaciones de tiempo, así como las perspectivas y tendencias actuales que delimitan las variables consideradas.

3. Variables claves propuestas

Las principales variables seleccionadas para el estudio surgen del análisis situacional de perspectivas y tendencias de la rendición de cuentas autonómica y actuaciones de los OCEX; adicionalmente con el propósito de comprobar las hipótesis para el análisis prospectivo de elementos relacionados con los procesos de fiscalización autonómica y que permitirán visualizar el futuro de la rendición de cuentas y el control externo en un entorno dinámico y con limitaciones de recursos públicos. Por ello, están delimitadas en términos de futuro y buscan determinar las buenas prácticas ideales aplicables en el ámbito autonómico y con visión internacional. El estudio de las variables incluye la incorporación de detalles obtenidos a través del análisis de contenido de antecedentes de investigación, informes de fiscalización seleccionados y la asesoría de especialistas, estableciendo preguntas guía y comparaciones de acuerdo a los parámetros y objeto de estudio de novedades y normativa contable aplicable.

En un estudio anterior de la situación y reforma de la Contabilidad Pública en las CCAA, Montesinos Julve (2002:45) evaluó la percepción de la utilidad de las innovaciones contables desde una perspectiva autonómica y revisó algunas de las variables elegidas, y constató que se consideran de mayor utilidad: la asignación de los objetivos y responsabilidades, los indicadores de gestión y la consolidación de cuentas. Por otro lado, las menos valoradas fueron el devengo en presupuestos y la inclusión de bienes de uso general, adicionalmente, consideraban con mayor dificultad para la implementación las innovaciones contables del devengo pleno presupuestario, asignación de objetivos y responsabilidades y la Contabilidad Analítica.

Tabla 62. Variables para la aplicación de la encuesta de opinión

Variable estudio de opinión	A. Perspectivas Autonómicas	B. Tendencias de los OCEX
1. Orientación a los usuarios	Dar respuesta a necesidades	Claridad y comprensión
2. Técnicas informáticas	Mejora de la rendición de cuentas	Lenguaje XBRL
3. Novedades e Imagen fiel	Criterios de valoración de cuentas	Pertinencia del Valor
4. Contabilidad Analítica	Sistema de Costes y gestión	Cálculo de tasas y precios
5. Consolidación de cuentas	Mayor visibilidad autonómica	Control de recursos
6. Criterio del devengo	Presupuestos por Devengo	Decisiones y asignación
7. Examinar la economía	Proceso de control de contratación administrativo	Mayor seguimiento de la contratación administrativa
8. Evaluar la eficacia	Grado de consecución de objetivos	Indicadores de gestión sustentado en estándares
9. Analizar la eficiencia	Gestión de recursos autonómicos	Auditorías de Gestión
10. Déficit público - deuda	Medidos en Contabilidad Nacional	Verificar LGEP y SEC-95
11. Sistema integral de la Administración Autonómica	Información presupuestaria, económica-financiera y gestión	Sistema de información integral sujeta al OCEX

Fuente: Elaboración Propia

Las variables se vinculan en un primer enfoque con las perspectivas autonómicas y ponen énfasis en el sujeto de estudio de las CCAA, procurando medir la opinión de un modelo futuro relacionado con acciones, características o resultados de la gestión, control o rendición de cuentas Autonómica. Las variables correspondientes a los OCEX buscan medir la opinión de un paradigma prospectivo relacionado con las actuaciones, procesos e informes que garantizarían la credibilidad, criterio profesional independiente, calidad y comunicación de la fiscalización autonómica. A continuación se describen y justifican las principales preguntas esgrimidas. Dada la importancia del contenido de elementos que afectan la rendición de cuentas y el control externo hemos considerado pertinente desarrollar el alcance de cada una de las once variables seleccionadas para sustentar su inclusión en la propuesta de buenas prácticas y adicionalmente delimitar posibles relaciones con otros aspectos relacionados con la investigación.



Variable 1: Orientación a los usuarios de la información financiera

Es necesario destacar, en primer término, que se han desarrollado algunos estudios por parte de diversos organismos y autores (Carrasco Díaz 2011:90, López Hernández y Caba Pérez, 2003:84) sobre las necesidades y utilidad para los posibles usuarios, para el sector público el usuario definitivo será la sociedad, representada en todo caso desde los gestores, entes relacionados, representantes políticos hasta el público en general, interesados en la información económica financiera de la gestión pública. En tal sentido, la primera pregunta se refiere a dos de los objetivos fundamentales de la información financiera contenidos en el marco conceptual y la normativa contable: la fiabilidad y transparencia de la información y su utilidad para satisfacer las necesidades de los usuarios.

A1. La transparencia informativa se garantiza al dar respuesta a las necesidades de los usuarios.

Se han afianzado los principios de buen gobierno de las entidades públicas en línea con códigos de responsabilidad social. Brusca Alijarde y Montesinos Julve (2006:4) describen el buen gobierno en los entes públicos, basándose en el Libro Blanco de la UE, y se destaca una conexión más directa de los gobiernos con los ciudadanos, la responsabilidad tendrá una manifestación fundamental en la rendición de cuentas y la eficacia, con un énfasis especial en los resultados de gestión coherentes y oportunos. De igual manera, Núñez Pérez (2009:11) destaca la importancia de la transparencia en la gestión pública y la triangulación de la organización interna y externa que vincule las necesidades o intereses de los usuarios o ciudadanos y los aportes para la transparencia de las instituciones de control.

En ese contexto, Cuñado Ausín (2010:223) se refiere a la transparencia de la rendición de cuentas de la aplicación del PGCP, que supondrá un cambio importante en los procedimientos de gestión, un avance hacia una actividad pública más transparente, enmarcada en unos objetivos debidamente diseñados y medibles, sometido a un riguroso control para aportar así una información clara y fiable de la gestión realizada. Por todo ello, se incluye en la propuesta un ítem con la idea de garantizar la transparencia a través de las actuaciones de fiscalización autonómica por parte de los OCEX.

B1. Los resultados de la fiscalización se deberán expresar en términos claros y útiles a todos los posibles usuarios.

Para Aranda Soria (2009:132) es necesario poner a disposición del ciudadano información de tipo económica sobre la gestión realizada. El proceso de rendición de cuentas debe dejar de ser considerado una fase interna pública, es necesario acercarla al ciudadano adecuando la información presentada a él y a sus necesidades.

La información económica para el ciudadano debe ser clara y accesible, es necesario presentar informes directos y concretos sobre datos de interés, de forma entendible por todos. Sería muy útil introducir indicadores de gestión o gráficos. Para que sea accesible, se podría utilizar Internet, entre otros medios de difusión. Gómez Maldonado (2009:82) resalta que debe construirse una fiscalización concebida como una práctica con responsabilidad social, adscrita al campo de lo público y definida por ser abierta, transparente, demostrable, y sujeta al escrutinio público para mejorar la vida en la sociedad.

Variable 2. Técnicas informáticas en la rendición de cuentas

El desarrollo de novedosas técnicas de información y comunicación en el día a día y en la actualidad es muy amplio y puede extenderse a una infinidad de aristas, además de tener un gran impacto en nuestra propuesta para la rendición de cuentas y el control externo descentralizado, pues impulsan la modernización del Sector Público Autonómico (SPA), lo cual está contenido en leyes y decretos moderadores. Así Rodríguez Bolívar *et al.* (2003:108) destaca el desarrollo y uso de las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones (TIC) en todos los ámbitos de las actividades económicas y sociales, asimismo se observan iniciativas públicas que buscan mejorar el acceso a la información, los procesos administrativos y la integración de procesos de mejora continua. La demanda de información financiera pública como medida de rendición de cuentas y transparencia requiere que exista un código de buenas prácticas en la difusión electrónica de información financiera pública de las CCAA.

A2. Las técnicas informáticas y telemáticas mejoran la Rendición de Cuentas de las CCAA. (Art. 45 Ley 30/1992 y RD 263/1996.

Hemos adecuado el caso de rendición de cuentas de las Entidades Locales (EELL) y otras entidades como ejemplo para mejorar la rendición de cuentas en el entorno de las TIC's. En tal sentido, Valdés Díaz *et al.* (2007:100) señalan al lenguaje *XBRL (eXtensible Business Reporting Language)* como el estándar a ser utilizado en el ámbito regulador español del Siglo XXI, el cual está basado en transmitir la información de cómo y qué se asocia a cada dato que se está gestionando, una etiqueta o marca de acuerdo a una determinada sintaxis preestablecida en lenguaje HTML o hipertexto.

B2. La rendición de cuentas de las CCAA al OCEX debe hacerse a través del lenguaje XBRL. (Orden EAH/468/2007, Ejemplo: EELL.

El lenguaje electrónico está siendo utilizado por diferentes organismos reguladores tales como el Banco de España, La Comisión Nacional de Mercado de Valores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Registradores de España, y para el ámbito local: la IGAE, el TCu y los OCEX entre otros. El estándar *XBRL* va a permitir a la Dirección General de



Coordinación Financiera con las CCAA y con las EELL (Ministerio de Economía y Hacienda - MEH) mejorar la transparencia en la rendición de los datos presupuestarios del Sector Público. Por ello, ofrece a todas las entidades locales la posibilidad de rendir sus datos en formato *XBRL* de acuerdo con una taxonomía definida por la propia Dirección General y que está disponible para su descarga. Valdés Díaz (2010:15) destaca la aplicabilidad y ventajas que aporta el *XBRL* en el caso particular de la Cámara de Cuentas de Andalucía, en sus actuaciones con las administraciones y entes autonómicos y también con el sector público local.

Variable 3. Innovaciones y armonización contables

El PGCP 2010 contiene significativas novedades y pretende armonizar con las normas contables conceptuales y fundamentales aplicadas internacionalmente, en tal sentido Pérez Pérez (2011:124), destaca como básico y muy importante, el requerimiento de verificar que los elementos de las cuentas anuales cumplen las definiciones del Marco Conceptual, en segundo lugar, se deberá determinar si cumplen los criterios de registro y reconocimiento contable, y, si cumplen estos, se deberá aplicar el criterio de valoración que corresponda de los incluidos en el Marco conceptual a efectos de cuantificar el valor por el que se deben registrar las operaciones. Quedan como criterios de valor: el precio de adquisición (el cual deja de ser exclusivo), aplicable a la valoración y registro de las operaciones, el criterio del valor razonable, (que se define como el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua); aplicable necesariamente en valoración posterior por activos o pasivos financieros con cambios en resultados. Además, López Corrales *et al* (2011:29) y Carrasco Díaz (2011:126) destacan los criterios para la valoración al coste, revalorización, valor en uso o deterioro del valor en los casos particulares de inmovilizado material, costes de ventas, importe recuperable y valor actual entre otros, además de la valoración particular para: arrendamientos financieros, transferencias y subvenciones, entre otras.

A3. Es recomendable el uso oportuno de las novedades en los criterios de valoración contable que conduzcan a la imagen fiel

La aplicación de los criterios de reconocimiento y valoración contables de acuerdo a las NICSP (*IPSAS*), podrían aportar una gran utilidad para la rendición de cuentas desde una perspectiva de los OCEx, Navarro Galera y Rodríguez Bolívar 2011:160 en un estudio realizado a 29 países se evaluó la utilidad del uso del valor razonable, que para mayor fiabilidad requerirá incluir información adicional de las estimaciones utilizadas en la memoria. Igualmente, Navarro Galera y Rodríguez Bolívar 2010:379, suministrar información adicional para la *Accountability* financiera en el contexto de la fiscalización también señalan que el uso oportuno del valor razonable puede mejorar la rendición de cuentas, todo ello también está en armonía con el

sistema y Plan de Cuentas para el ámbito empresarial español y las NIIF; en tal sentido, García Benau y Zorio Grima (2008:59) destacan la nueva filosofía que suponen las normas del IASB y la reciente reforma contable en España, sustentando la idea de que los usuarios de la información se verán beneficiados si las entidades presentan estados financieros en los que prevalezca la sustancia económica, con el propósito de garantizar la imagen fiel oportunamente.

B3. El OCEx deberá fiscalizar la pertinencia de los criterios de valoración contable utilizados.

Es necesario que los preparadores de la información contable tengan que aplicar su criterio profesional o, en su caso, basarse en los informes de peritos independientes, para contabilizar y valorar determinados elementos contables o patrimoniales, algunos de los cuales se observan por igual en las empresas y en los entes del sector público. En este sentido, es reseñable el incremento de la información que las organizaciones deben divulgar en la memoria, sobre la aplicación precisamente de los criterios profesionales que se hayan adoptado, es así como, Cuñado Ausín (2010:215) puntualiza que la transformación de planteamientos contables tendrá su necesaria traslación a los planteamientos de la función fiscalizadora y de control externo a evaluar la representación de las cifras contables, dicha realidad contable requerirá analizar todo el proceso seguido en la obtención de estimaciones valorativas y su consistencia. En consecuencia, se pregunta por la actuación posterior del OCEx para examinar la pertinencia de los criterios de valoración aplicados a las cuentas anuales.

Variable 4. Necesidad de desarrollar la Contabilidad Analítica

En la actualidad, el PGCP-2010 (MEH 2010) recoge la obligación de incluir dentro de la memoria información sobre los costes de los servicios, así como indicadores de economía, eficiencia y eficacia, por lo que esta área va a recibir un interés considerable en el futuro y con mayor énfasis en los subsistemas autonómicos y locales. Brusca Alijarde (2011:183) destaca igualmente en esta línea la escasa normativa en materia de contabilidad de costes y gestión, a pesar de su utilidad, y señala los antecedentes históricos por proyectos y esfuerzos por implantar herramientas para medir la actividad y resultados obtenidos, como indicadores de gestión o cartas de servicios.

La premisa de desarrollar un sistema formal de Contabilidad Analítica abrirá posibilidades al diseño y utilización de indicadores e información de la gestión con mayor cantidad de datos para la comparación entre entes públicos o *benchmarking*, es una propuesta generada desde diversas instituciones y autores, entre los cuales se pueden destacar: IGAE (2004), Muñoz Colomina, Campos Fernández, Urquía Grande y Cano Montero (2006), Carrasco Díaz, Morales Caparrós y Sánchez Toledano (2010). El Modelo de Contabilidad Analítica ideal debe tratar de dar respuesta, tanto a



la satisfacción de las necesidades de información económica de los usuarios externos, con la oportunidad y agregación adecuada a los mismos, como de los internos, a través de la necesaria operatividad, flexibilidad, utilidad y adaptabilidad a las posibilidades del sistema de información contable Carrasco Díaz, Morales Caparrós y Sánchez Toledano (2010:25)

A4. El desarrollo de la Contabilidad Analítica mejora la calidad de la información del sistema de costes y de la gestión pública.

Consideramos relevante referirnos al progreso de la Contabilidad Analítica como una pieza estratégica para mejorar la calidad de la información interna y de cara al público. Monasterio Escudero y Fernández Llera (2008:104) destacan la necesidad de adoptar sistemas contables de presupuestación y gestión más orientados hacia la eficiencia, como algunos países de la OCDE más avanzados en esta materia, que ya han adoptado medidas para la implantación efectiva de la presupuestación por objetivos y otras innovaciones. Asimismo Mellett *et. al.* (2009:746) destaca la tendencia o necesidad de divulgación de la convergencia de normas contables similares adaptadas para el sector público en consonancia con las del sector privado, en ese sentido hemos tomado las prácticas aplicables de la contabilidad de costes y de gestión, con la finalidad de medir la incidencia para el cálculo de los niveles de equilibrio de las tasas y precios, lo cual es crucial en una realidad de dificultad económica, escasez de recursos y déficit público.

B4. La fiscalización del cálculo de tasas y precios públicos debería realizarse por los OCEx.

Constituirá un paso adelante el ampliar las actuaciones fiscalizadoras de los OCEx que permitirán garantizar la fiabilidad en el uso y decisiones relacionadas con los recursos públicos, tales como el cálculo de tasas y precios, puesto que afectan a los usuarios y a la sociedad. Según Socorro Alemán (2010:110) la cultura auditora y contable pública debe evolucionar, para situar a la comprobación del cumplimiento de los principios de eficacia y eficiencia en el objeto principal de la auditoría pública. Para ello, la contabilidad pública debe desarrollar reglas, criterios y normas, que deben cumplir los sistemas contables públicos, destinadas a garantizar que los estados contables de las administraciones públicas ofrezcan información relevante para realizar la comprobación mencionada.

Variable 5. Consolidación de Cuentas Anuales Autonómicas

La consolidación de cuentas es una disciplina incipiente en el Sector Público, sin embargo, es uno de los temas más tratados y debatidos en la actualidad puesto que es urgente establecer instrumentos que gestionen la fragmentación con que se enfrenta este sector, es una novedad que han propuesto entes reguladores (como el TCu), y diversos autores como Pérez Pérez (2010:144), Chan (2008:149), Arbesú López (2000:11), Fernández

Fernández (1999:38), Santos Peñalver (1999:43) y Vela Bagues (1996:106) entre muchos otros, hemos prestado especial atención al ámbito descentralizado local y autonómico, puesto que la consolidación de cuentas facilita el control legal y político, mejora la información del grupo público (SPA), y la cultura de gestión del grupo y hasta permite realizar comparaciones en el tiempo de la misma entidad o con distintas entidades, indistintamente de los modos de gestión adoptados.

El control de las entidades públicas exige más de las posibilidades que ofrece la técnica contable, y como señala Fernández (1999:38) las cuentas consolidadas pueden generar suficiente información para el control democrático de los fondos públicos. La tendencia administrativa hacia la descentralización de prestación de servicios públicos a través de diversas entidades con presupuesto propio y gestión económica financiera independiente, justifican la necesidad de desarrollar una cuenta única consolidada (administrativa, empresarial y fundacional). Evitándose la pérdida de transparencia y de visión global de la actuación pública, por la diversidad de entes que participan en la misma, sin descuidar las responsabilidades asumidas por los gobernantes, favoreciendo el desarrollo de una planificación y control externo global de las actividades públicas. Por tanto, hemos considerado muy importante incluir preguntas de las ventajas de la consolidación de cuentas anuales por su mejor claridad para el control.

A5. La Consolidación de Cuentas Anuales aporta una mayor visibilidad para el control externo autonómico.

En ese orden de ideas, Fuentes Escribano (2002:19) puntualiza las razones para la consolidación de las cuentas del sector público en ventajas, mejoras y facilidades que ofrece la aplicación de dicho proceso en la calidad de las cuentas, elementos tales como, la comparación, equidad intergeneracional, poder económico, nivel de endeudamiento y la prestación de servicios públicos. Un caso destacable es el endeudamiento total de las Administraciones y sus entes, puesto que a partir de datos individuales no puede conocerse, mientras que al efectuar el proceso de consolidación se obtendría la cuantía exacta de los compromisos y riesgos financieros que ha incurrido la administración. Santos Peñalver (1999:43) afirma que las funciones de gestión de la consolidación contable pública mejoran y facilitan los procesos de rendición de cuentas, control e información, llegando a significar que la consolidación no solo estriba en aspectos financieros sino que también permitirá un mejor conocimiento económico de la actividad, al poder evaluar el conjunto de activos de los que ha dispuesto la Administración para llevar a cabo el nivel de servicios prestados en comparación con el flujo de recursos utilizados.

Con relación a la rendición de cuentas generales, Crespo Domínguez (1996:115) señala su adecuación para el Estado y las CCAA, y si contienen las cuentas consolidadas aportaría información imprescindible para la toma de decisiones de los usuarios y para la rendición de cuentas, demostrando el



cumplimiento de la responsabilidad política asumida. Para conseguir dicha implantación efectiva es preciso establecer que la cuenta general de cada administración debe ser una cuenta única obtenida mediante la consolidación de las cuentas anuales individuales de las entidades que se deben integrar en la misma. Se destaca que la descentralización de los servicios que son prestados por entidades independientes provoca la falta de representatividad en las cuentas, perdiéndose la relevancia de la información contable, en tal sentido Casado Robledo (2002:155) reafirma la importancia y necesidad de la consolidación de cuentas públicas por la prestación de servicios descentralizados, a lo cual pueden adicionarse posibles cambios en las distintas administraciones, afectando la posibilidad de comparación interanual de cuentas, por falta de homogeneidad, lo cual se subsanaría con el proceso de consolidación, así aporta ventajas para la dirección y gestión global de áreas vitales como la tesorería o la deuda.

Si la información se presenta agregada, sin la eliminación de las operaciones internas realizadas entre las entidades del mismo grupo, aparecerán operaciones duplicadas y distorsionadas, por lo que no se reflejará la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y presupuestaria de la Administración globalmente considerada. Chan (2008:149) señala que a efectos de realizar comparaciones entre entidades públicas, es fundamental disponer de información consolidada, ya que si se comparan las cuentas individuales de las entidades descentralizadas matrices o las cuentas simplemente agregadas de cada grupo, los resultados estarán totalmente distorsionados, dando lugar, probablemente, a un volumen de gestión diferente en cada una de ellas.

La información que actualmente suministra la cuenta general puede no satisfacer las demandas de los distintos usuarios, Luna Jiménez (2002:166) afirma que viene constituida por un conjunto de cuentas no integradas, que pueden ser numerosas dependiendo de las formas adoptadas para la gestión de los servicios. La imposibilidad de obtener una visión de conjunto de la entidad globalmente considerada, lo cual es una deficiencia que debe resolverse y una necesidad para elaborar la información consolidada. En la aplicación de la consolidación de cuentas debe considerarse el alcance o perímetro, Pina Martínez (2004:26) destaca que la concepción amplia del perímetro de consolidación se encuentra en línea con la tendencia mas aceptada en el ámbito internacional para el sector público y privado, tomando como punto de referencia el control y reduciendo las excepciones que permitirían excluir entidades de la consolidación y así obtener una visión integral de las actividades de la Administración. Vela Bargues (1996:106) va más allá y define tres tipos de perímetros: un perímetro económico-financiero, establecido en función de la influencia o control ejercido (absoluto, exclusivo, parcial o compartido), un perímetro jurídico-institucional, establecido en función de la naturaleza jurídico-administrativa de los diferentes entes y un perímetro contingente, que recogería información financiera y económica relativa a otros entes (avales prestados, garantías, etc.), aunque sin formar parte del conjunto de consolidación.

Luego, ahondamos en el conjunto consolidable para una Comunidad Autónoma, que Fernández Fernández (2001:109) define por la Administración General de la Junta de gobierno (entidad dominante), las entidades vinculadas no excluidas a las que le resulte de aplicación el método de integración global, las sociedades dependientes en las que la participación financiera supere el 50% del capital y todas las entidades coparticipadas que deban ser consolidadas por la integración proporcional. Luego el perímetro de consolidación estará conformado por el conjunto consolidable ya mencionado y por todas aquellas sociedades participadas directa, o indirectamente, que hayan de ser integradas en las cuentas consolidadas por el procedimiento de puesta en equivalencia.

La simple agregación de las cuentas individuales no es suficiente para expresar la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y presupuestaria de cada Administración globalmente considerada. Debe destacarse la importancia de la información complementaria y representativa del grupo consolidable que para el caso concreto de las Comunidades Autónomas debe delimitarse de tal modo que los usuarios puedan, tener información individual de los entes no incluidos y una explicación de las causas de la exclusión. Un estudio práctico de la aplicación de la consolidación de las cuentas anuales en Castilla y León, presentado por Fernández Fernández (2001:130) ha aportado información relevante para conocer el poder económico de la Comunidad Autónoma, evaluar los riesgos financieros asumidos directa e indirectamente y así garantizar un correcto funcionamiento de los controles externos.

A efectos de definir el ámbito subjetivo de la cuenta consolidada, (IGAE, 2006:16) de acuerdo con el documento sobre consolidación de cuentas anuales del sector público, la Intervención de la Comunidad Autónoma formará la Cuenta de la Administración General de la Comunidad y unirá a la misma las cuentas del resto de entidades del sector público autonómico y el resto de documentación que se deba presentar a la correspondiente Asamblea Legislativa, al Tribunal de Cuentas y al OCEX Autonómico.

El criterio que se debe seguir es el de poder y control, es decir, que dentro del grupo deberán estar incluidas todas aquellas entidades delegadas que sean controladas por la entidad dominante (Administración Autonómica). Se deberían introducir modificaciones en las distintas normas que regulan la elaboración de las cuentas generales, a fin de establecer el ámbito subjetivo de las mismas en función del criterio de control que es el que se recomienda (IGAE, 2006:25). Teniendo en cuenta que la rendición de la cuenta general constituye el cierre del ciclo presupuestario, sería conveniente modificar también el ámbito subjetivo de los presupuestos respectivos según el criterio de control, de forma que fuese homogéneo y orientado al examen y uso adecuado de los recursos públicos.



B5. La presentación de las Cuentas Anuales Consolidadas mejorará el control de los recursos públicos.

La nueva ley de auditoría de cuentas (LAC) del 1 de julio de 2010, tal como señalan García Benau, Novejarque Civera y Zorio Grima (2010:19) tendrá importantes efectos por las novedades normativas de las auditorías en sus ámbitos de actuación. En tal sentido, se debe destacar que el auditor que audite las cuentas anuales consolidadas asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aunque las auditorías de las cuentas individuales las haya realizado otro auditor. Es decir, la responsabilidad no podrá delimitarse únicamente a las cuentas anuales auditadas. La resolución del ICAC (2011:Nº7) indica las cuestiones que el auditor del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de su participación en los procedimientos de evaluación del riesgo y en los procedimientos de auditoría aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de los mismos.

El propósito de estas actuaciones ha de ser la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de la información financiera de los componentes y sobre el proceso de consolidación para expresar una opinión sobre si las cuentas anuales consolidadas presentan la imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera de aplicación. Esta norma debe utilizarse en el mismo sentido a las fiscalizaciones de los OCEX sobre la consolidación de cuentas autonómicas que recojan información financiera de empresas u otros entes públicos auditadas por otros auditores distintos de los funcionarios de los OCEX. Para García Benau y Zorio Grima (2004:17) las normas de contabilidad ofrecen diferentes tratamientos de valoración dejando una clara opción a la elección contable, por ello deben escogerse los criterios mas adecuados para las cuentas del sector público y en particular de las CCAA, con el propósito de reducir los tratamientos permitidos.

Variable 6. La aplicación del criterio del devengo en presupuestos

Entre los argumentos a favor de la adopción del devengo en los presupuestos, Martí López (2008:244) destaca que proporcionará mejor información sobre la sostenibilidad de la política fiscal, y permite el cálculo de los costes de los servicios públicos y de medidas de la eficiencia y eficacia, además de contribuir a una mejor rendición de cuentas y transparencia de las organizaciones. Con relación a la necesidad de aplicación del criterio del devengo en el sector público diversos autores en el contexto internacional han expresado recientemente dicho alcance fundamental como Mussari *et al* (2009:721). El presupuesto público formulado bajo el criterio del devengo constituye un componente moderno y adecuado para nuestra propuesta, considerando las ventajas que aporta para la transparencia, así como constituyendo una clave de homogeneización para el sistema de información.

A6. Es aconsejable que las Administraciones Públicas adopten el criterio del devengo en la elaboración de los presupuestos.

La variable constituida por la incorporación del devengo en los sistemas de contabilidad y control público, ha tenido diferentes estudios, matices y aplicaciones, una referencia importante es la evolución que han observado en la incorporación del devengo los municipios o entidades locales en Europa, señalado por Pina Martínez; Vicente; Torres Pradas, Lourdes y Yetano, Ana (2009:798). Asimismo, la incorporación total del criterio del devengo en el sistema de información presupuestario y contable, permite reconocer y registrar en el período los ingresos y gastos que hayan sido efectivamente causados y utilizados, sustituiría el uso de reportes basados estrictamente en el efectivo, no obstante, esta propuesta ha generado diversas opiniones debido a la ambigüedad y conflictividad en el sector público descentralizado, tal como se explica en el análisis de Arnaboldi, Michela y Lapsley, Irvine (2009:830).

B6. La aplicación del criterio del devengo en el sistema de información contable público mejorará la toma de decisiones y asignación de recursos

Entre las ventajas de la aplicación del principio del devengo resalta que facilitará la toma de decisiones y la asignación de recursos, adicionalmente, es de destacar que permite calcular desde el sistema de información contable el coste completo de los servicios públicos ya que supone la incorporación de la depreciación y el coste financiero por el uso del capital al presupuesto público y por ello contribuye a una mayor eficiencia y eficacia en la gestión de los activos. Por el lado del pasivo, permite predecir el impacto financiero futuro de decisiones tomadas en el presente, ya que supone el reconocimiento de provisiones y gastos futuros consecuencia de compromisos incurridos en el momento actual. Pina Martínez (1996:93) considera que se debe introducir el devengo en el sistema de información presupuestaria, pues en él se basa la gestión administrativa pública y la toma de decisiones políticas, sería un potencial avance de la gestión pública.

Variable 7. Ámbitos de criterio económico en contratos públicos

Entre los criterios fundamentales que deben aplicarse en la gestión pública iniciamos con el de economía, es decir, la prudencia y ahorro en el gasto público, lo cual tiene un significado muy amplio sobre la gestión de los recursos, de tal manera que el coste o adquisición debe ser el mas bajo posible, garantizando el logro de las metas con igual calidad, en nuestra perspectiva principalmente estará orientado a la contratación de los proveedores de bienes y servicios. Relacionándolo con lo expresado por Cansino Muñoz-Repiso (2001:217) que presenta el interés que puede aportar la contabilidad analítica a la contabilidad pública, que conjuntamente con otros métodos tradicionales y otros novedosos son necesarios para el



análisis de las operaciones de desembolsos relacionadas con el uso de guías para la prudencia y el ahorro en el sector público. En tal sentido, hemos incluido un ítem que relaciona la contratación administrativa con los indicadores de gestión de economía.

A7. Los procesos de contratación administrativa deben seguir criterios de prudencia y ahorro para favorecer los indicadores de gestión de economía.

Se requiere que el ámbito subjetivo se amplíe para la aplicación del principio de economía en los contratos y compras del sector público. Alejos Garmendia (2003:10) señala la necesidad de una auditoría de la gestión pública cuyo objetivo sea obtener una opinión experta acerca de la calidad, coherencia y razonabilidad del proceso de gestión y dirección realizado en una entidad pública o que gestiona programas públicos, el estudio de los resultados requiere que el alcance revise a los sistemas de planificación, organización, coordinación y control. En esencia una destacada observación de los procesos de negociación y compromiso con los proveedores.

B7. El OCEx realizará un mayor seguimiento de la contratación administrativa del Sector Público Autonómico

En ese orden de ideas, Arias Rodríguez (2009:1) señala que las SEC-95 y algunas leyes autonómicas de creación de OCEx ampliaron el ámbito subjetivo de la rendición de cuentas como el caso de Asturias, Baleares o Castilla la Mancha pues el alcance va desde la participación mayoritaria o dominio efectivo, ampliándose así el alcance del seguimiento de los contratos directos o indirectos de las administraciones públicas autonómicas, ello en concordancia con las normas y tendencias internacionales.

Variable 8. Resultados y auditoría de gestión pública (Eficacia)

Consideramos importante incluir la variable relacionada con la eficacia porque la reforma del PGCP contempla entre las novedades la revelación de indicadores de gestión (Moreno Aragonese 2010:50), adicionalmente, es preciso asociar algunas medidas específicas (positivas o negativas) a la responsabilidad de los titulares de los órganos gestores, según el grado de consecución de los objetivos previamente establecidos. Tal como reseña en sus propuestas de cambio Lazo Vitoria (2010:52) la coherencia del sistema establecido por la legislación presupuestaria exige asociar algún efecto a la consecución o no de los objetivos previstos.

A8. Es recomendable relacionar los indicadores de eficacia con el grado de consecución de objetivos.

El análisis no se debe limitar nada más a comparar con una meta cuantitativa preestablecida sino que además puede examinar si los medios asignados son adecuados en cantidad y calidad a los fines previstos; si son

compatibles o no, el análisis global de objetivos para comprobar si existe coherencia entre ellos y si los medios empleados son congruentes entre sí (Gonzalo Angulo 2007:30). Hasta podría trascender y fijarse como objetivos adicionales, mejorar cuantitativamente los resultados de los indicadores de gestión con respecto a ejercicios anteriores, relacionados con actividades o servicios prestados por el SPA. Para García Sánchez (2000:40) la fijación y verificación de indicadores de gestión en la fiscalización debe comenzar con estudios previos y diagnósticos hasta su total aplicación. Además, para conseguir una completa evaluación de la gestión financiera pública, se advierte la necesidad de introducción de una batería de indicadores de medios y logros que ejerzan un papel complementario a la contribución informativa aportada por la cuenta de resultados en el análisis de la actividad pública.

Se han diseñado y propuesto numerosas baterías de indicadores de gestión para estandarizar los resultados de la gestión de los entes públicos, con especial énfasis en el ámbito descentralizado y de servicios, modelos de fiscalización como las entidades locales inglesas que son auditadas por un único organismo independiente con un código actualizado para la práctica de auditoría (*Audit Commission*, 2010:6), destinado a examinar la totalidad de la gestión pública local y descentralizada, incluida la obligación de comprobar la publicación de los indicadores de calidad sobre la ejecución anual de la actividad pública (Viñas Bosquet, 2007:129).

Este sistema de auditoría es un modelo basado en la profesionalidad de los auditores públicos y válido para el control de la gestión y mejora la calidad de los servicios públicos, por ejemplo, la *Audit Commission* en Reino Unido ha desarrollado la elaboración y seguimiento de indicadores de gestión pública. La labor de análisis, comparación y análisis será conveniente si los indicadores responden a las necesidades y utilidad de la información que se obtenga, tal como lo determinan Muñoz Colomina *et al* (2006:167).

B8. La fiscalización de los indicadores de gestión convendrá sustentarla con la elaboración de estándares.

Diseñar objetivos fáciles de alcanzar puede mostrar una gran eficacia posterior de la gestión, pero al vincularlos con los costes y recursos incurridos para lograr dichos resultados, puede dejar en evidencia que se ajuste o no a estándares para esas actividades o servicios públicos, comparándolos con otros similares. De allí la necesidad de que la fiscalización de la gestión pública se sustente con la elaboración de estándares consensuados en los aspectos relacionados con la eficacia, economía y eficiencia, en tal sentido, Fernández Llera (2009:142) sostiene que la auditoría de gestión de los OCEx a las CCAA debe basarse y sustentarse en un sistema de gestión por objetivos.

Variable 9. Indicadores de eficiencia y auditoría operativa



La tercera variable vinculada con los indicadores de gestión es la eficiencia, es decir, el aprovechamiento adecuado de los recursos. La auditoría operativa puede abordar, según Ruiz Fonticiella (2005:135), si la información básica utilizada tanto para la toma de decisiones sobre los propósitos propios del ente público como para la fijación de los medios a utilizar para alcanzarlos es correcta, está completa y es fiable. Asimismo, la auditoría puede realizar un análisis de efectos no considerados, en especial de los negativos, y un análisis de la calidad de la gestión que permita una valoración del grado y la calidad de cumplimiento de los fines específicos u operacionales de los entes públicos.

A9. Los indicadores de eficiencia están determinados por la adecuada asignación y gestión de los recursos públicos.

Se definió la premisa en función del manejo de los recursos públicos, que tienden a ser escasos o limitados, en esa línea de pensamientos, Torres Pradas y Pina Martínez (2007:414), Navarro Galera y Ortiz Rodríguez (2003:131) proponen el uso de indicadores de eficiencia para el *benchmarking*, no obstante, indican la posibilidad de dificultades por la insuficiencia de datos y la falta de homogeneidad de dichos indicadores, especialmente en lo que a costes se refiere. Por ello sería necesario redimensionar elementos de la estructura organizacional, la participación del factor humano y una cultura de costes, para una gestión por resultados y en definitiva favorecer la toma de decisiones oportunas. Adicionalmente, la carencia de indicadores de gestión sin los cuales el control operativo no puede ir más allá de un mero examen descriptivo y analítico, sin que puedan establecerse comparaciones rigurosas o emitirse juicios de valor fiables. (Fernández Llera 2009:149). En concordancia con esa orientación, se vincula la inclusión en el PGCP-2010 con la potencial necesidad de ampliar las auditorías operativas y de gestión.

B9. En el nuevo marco derivado del PGCP se deberán intensificar las auditorías operativas o de gestión.

Al intensificar la orientación de la fiscalización de los OCEX a las auditorías operativas y de gestión pública, en particular de las entidades autonómicas, se acercará a formas del sector privado, en concreto lo respectivo a la información de indicadores de gestión, Martínez González (2005:88), le relaciona con la regulación de la información financiera de las empresas, la cual demuestra una tendencia a ampliar la información sobre la gestión desarrollada mediante la inclusión en los informes de la dirección de indicadores clave sobre la marcha de la entidad, y su oportuna revelación. Asimismo, Cuñado Ausín (2010:222) afirma de la potenciación de la fiscalización operativa, sustentada con la información adicional requerida en la Memoria y deberá contar con un desarrollo, al menos sectorial de los indicadores, objetivos y otras referencias imprescindibles para evaluar la

gestión. Los indicadores deberán ser auditados en la medida que estén relacionados con las cuentas anuales. De allí que los OCEX auditarían y opinarían sobre los indicadores de gestión públicos respectivos. De igual manera, García Sánchez (2007:56) expresa que las fiscalizaciones financieras deben enrumbarse hacia las auditorías operativas y como complemento de las técnicas presupuestarias y contables tradicionales, extendiéndose las auditorías y los informes con nuevas herramientas informativas analíticas, para la toma de decisiones, a través de los principales indicadores de gestión de eficiencia en el Sector Público Autonómico.

Variable 10. Control del déficit público y deuda (Contabilidad Nacional)

Los criterios internacionales de mayor aceptación y consenso para medir y cuantificar el déficit presupuestario y la deuda pública se formulan en términos de Contabilidad Nacional, y más aún cuando se requieren escenarios de estabilidad presupuestaria y económica. De acuerdo a esa realidad normativa y considerando el control del déficit y la deuda públicos Bretón Azofra y Jiménez Calvo (2006:15) destacan que las CCAA necesitan disponer de información exacta de la evolución del déficit a lo largo del ejercicio y del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria que se haya fijado, quedando de manifiesto la necesidad de avanzar en la mejora de la comunicación institucional entre la Administración Central, las CCAA y sus entes institucionales en los sistemas de información vinculados con la remisión de datos, consolidación de cuentas, tratamiento de la información y comparabilidad.

A10. La Cuenta General de las CCAA debe ir acompañada de información de la deuda y el déficit medido en términos de Contabilidad Nacional.

De allí que se haya incluido una premisa para el modelo que incluye información adicional de la Contabilidad Nacional, específicamente, la resultante de la gestión de endeudamiento y niveles de déficit público. Espadas Moncalvillo (2006:28) destaca que las CCAA desde una perspectiva territorial han tenido participación positiva, aunque limitada en el logro de los resultados del control de la política económica y presupuestaria (deuda y déficit público), por tanto, la legislación sobre estabilidad presupuestaria debe ser uno de los elementos que se utilicen en los mecanismos de rendición de cuentas y control externo.

B10. El OCEX verificará el déficit público y deuda pública medidos en términos de Contabilidad Nacional. (SEC 95 – Ley General de Estabilidad Presupuestaria).

Entre las nuevas demandas que los OCEX deben enfrentar para el perfeccionamiento de la fiscalización de la gestión pública Fernández Llera (2011:28) puntualiza la transparencia y estabilidad presupuestaria a lo largo



del ciclo económico, dada la urgencia de reducir el déficit público y analizar el impacto de los ajustes adoptados. Por otro lado, el crecimiento y amplio alcance de funciones de entes instrumentales autonómicos (servicios y empresas públicas o mixtas), conllevan a destacar la conveniencia que el OCEX haga un análisis de las causas de la discrepancia del límite de variación del saldo vivo de la deuda del sector, el déficit público y sus consecuencias económicas. El control externo autonómico ganaría transparencia en ese sentido.

Variable 11. Sistema integral de información autonómica

Se requiere la integración de los subsistemas pues en la actualidad coexisten al menos tres modelos contables distintos para medir la actividad del sector público (Contabilidad Presupuestaria, PGC-Pública y Nacional), En tal sentido, Giménez Barriocanal (2003:15) afirma que los tres modelos miden la misma actividad con distintos criterios y metodologías de elaboración, lo cual dificulta el análisis comparativo, diferencias, ajustes y en particular la cifra del déficit público o el requerimiento de recursos presupuestarios para la gestión e inversión pública, entre otra información autonómica de interés. De igual manera, Morán Méndez (2009:85) evalúa y compara el posible impacto de las reformas y del PGC empresarial y concluye que la armonización contable pública debería tener un triple objetivo: aproximar los criterios utilizados en los distintos subsistemas contables públicos –presupuestario, financiero y contabilidad nacional–, buscar la convergencia entre contabilidad pública y privada y armonizar la contabilidad española con las normas internacionales.

A11. Es conveniente que se configure un sistema integral de información presupuestaria, económica –financiera y de gestión en la Administración Autonómica.

En concreto, para un sistema de información integral con los énfasis de control interno y externo requeridos legalmente, se precisa de la innovación que permiten actualmente las tecnologías de la información y las comunicaciones para el avance hacia un Sistema de Información Económica Multidimensional. Tal como expresan Delgado Jalón, González Pérez y Delgado Jalón (2010:35), no se pretende profundizar en nuevos sistemas contables complejos, sino identificar un sistema de información basado en las nuevas tecnologías y en la utilización de los recursos disponibles con los actuales sistemas de información de las administraciones autonómicas.

B11. La rendición de cuentas de las CCAA (accountability) comprenderá un sistema de información integral sujeto al Control Externo Público.

Se ha considerado como un elemento integrador, finalizar la propuesta destacando que todo el sistema estaría sujeto al Control Externo Público. Se han mencionado en otros estudios de las CCAA, la utilidad de los informes

de fiscalización y el alcance de la función de control de los OCEx, tal como señalan Campos Fernández y Grau Ruiz (2007:90), desde un punto de vista institucional, debe clarificarse cuál es el papel que los OCEx pueden desempeñar a la hora de reforzar el juego de los controles ya existentes en el ámbito económico financiero. Una propuesta relativamente radical presentada por Jiménez Hernández (2009:59) sería permitir, mediante la ampliación del ámbito metodológico disponible, la realización por parte de los OCEx de todas las actuaciones y técnicas reinterpretando la rendición de cuentas o *Accountability* necesarias para establecer valoraciones en relación con la economía, eficacia y eficiencia, deuda, déficit de los organismos fiscalizados.

A manera de colofón de nuestras once variables seleccionadas y justificadas para el estudio empírico de aceptación, se presenta la **Hipótesis 6** que propone constituir un Sistema de Información Integral Ideal para el Sector Público Autonómico (SPA) avalado por los expertos en fiscalización y sujeto a control externo amplio y completo por parte de los OCEx.

4. Análisis descriptivo de resultados del estudio empírico - encuesta

Los resultados de la encuesta de opinión constituyen datos cuantitativos, de aspectos cualitativos, por lo tanto las tendencias permiten hacer importantes inferencias, no obstante ha sido necesario desarrollar un extenso análisis estadístico descriptivo que se ilustra gráficamente para su mejor visualización y comprensión. A continuación se presentan en el orden de las variables seleccionadas para el estudio empírico a través de la encuesta, cotejando en pares dos ítem por cada variable, tal como lo proponen Echart Muñoz, Cabezas Valencia y Fernández García (2010:108), y con la batería de respuestas obtenidas se hace un análisis inferencial de datos cuali-cuantitativo previo sobre las conexiones y contradicciones determinadas, con respecto a las variables originales.

La claridad y utilidad de la Información para todos los usuarios es el primer ítem analizado y se observa que la preferencia de las respuestas de los expertos tienden a un nivel de aceptación moderado, se destaca que una mayoría revela una opinión de acuerdo neutral del 53,33% de los encuestados y 20,00% muy de acuerdo y 13,33% totalmente de acuerdo, con un escaso nivel de rechazo. Al tratarse de un elemento tomado de la teoría contable para la propuesta se explica el acuerdo moderado por el riesgo y problema para la rendición de cuentas de responder a todas las necesidades de los posibles usuarios; por la complejidad y diversidad de los mismos. Las respuestas se ven afectadas por la premisa de que la transparencia informativa puede lograrse atendiendo a las necesidades estándar de los usuarios básicos tradicionales o de mayor importancia.

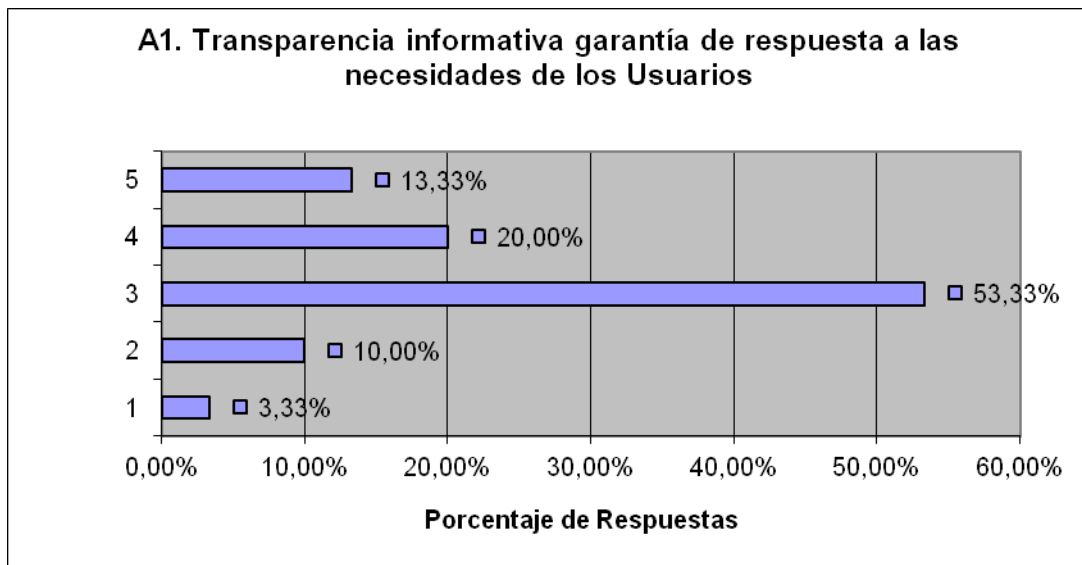


Figura 29. Transparencia informativa y necesidades de los Usuarios

Fuente: Elaboración Propia

Como se puede apreciar en la Figura 30 se confirma una absoluta distinción de los expertos por la claridad y utilidad de los resultados de la fiscalización para todos los usuarios, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 93,33% de los encuestados, muy de acuerdo 13,33% y sin ningún dato neutral ni de rechazo.

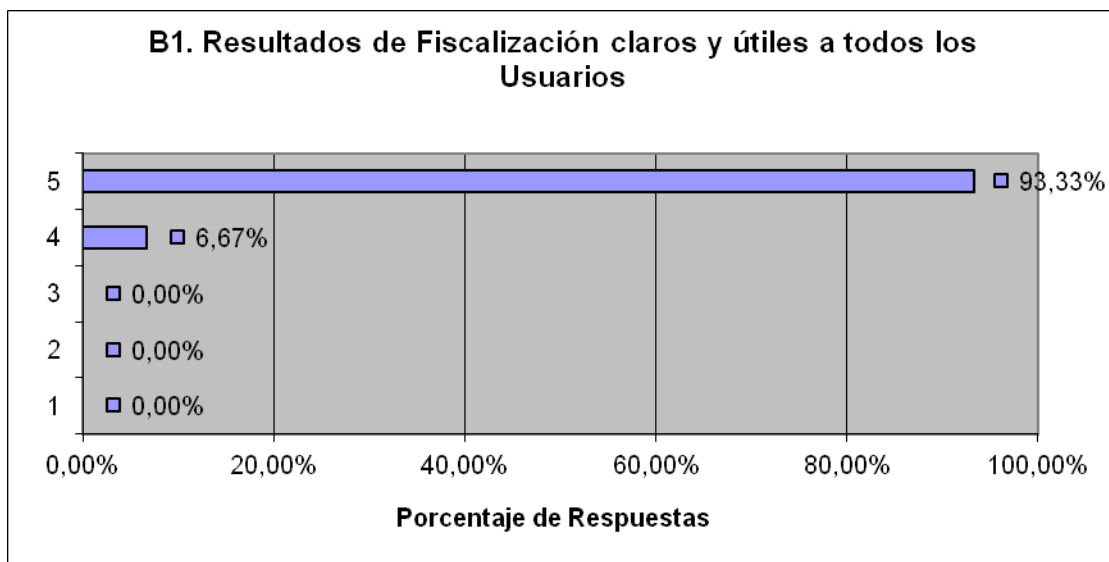


Figura 30. Resultados de Fiscalización claros y útiles a todos los Usuarios

Fuente: Elaboración Propia

Al tratarse de un elemento fundamental para la propuesta se explica el abrumador y muy alto nivel de acuerdo de los expertos encuestados, puesto que el Informe de Fiscalización explica, complementa, permite expresar opiniones y puede aportar recomendaciones, en definitiva, los resultados adicionales constituyen un valor agregado para la información financiera, en los extremos que las circunstancias lo requieran y podrá satisfacer las necesidades de todos los potenciales usuarios.

Las técnicas informáticas mejoran la rendición de cuentas, por ello resulta evidente el grado de acuerdo de las respuestas de los expertos que tienden a un nivel muy alto de aceptación, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 70,00% de los encuestados y 20,00% muy de acuerdo y 10,00% de acuerdo, sin ninguna respuesta de rechazo. Tal como esperábamos, se confirma la importancia que significa para la rendición de cuentas de las CCAA la aplicación de las TIC's, considerando la necesaria modernización del flujo de información interno y externo de los entes del SPA.

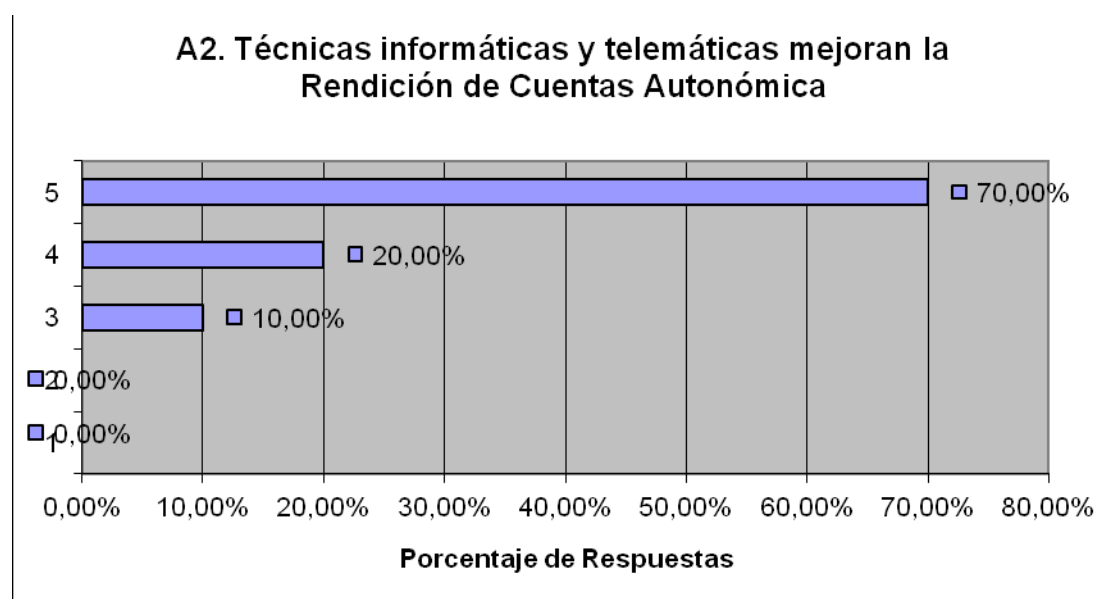


Figura 31. Las técnicas informáticas y telemáticas mejoran la Rendición de Cuentas

Fuente: Elaboración Propia

El resultado que se puede apreciar en la Figura 32 requiere una consideración y revisión de las razones por las cuales los expertos se polarizaron, dividiendo las tendencias ya que en su mayoría adquirieron una posición neutral del 56,67, no obstante en total acuerdo y desacuerdo un 13,33%, marcando un número similar en el porcentaje de aceptación y rechazo de los encuestados.

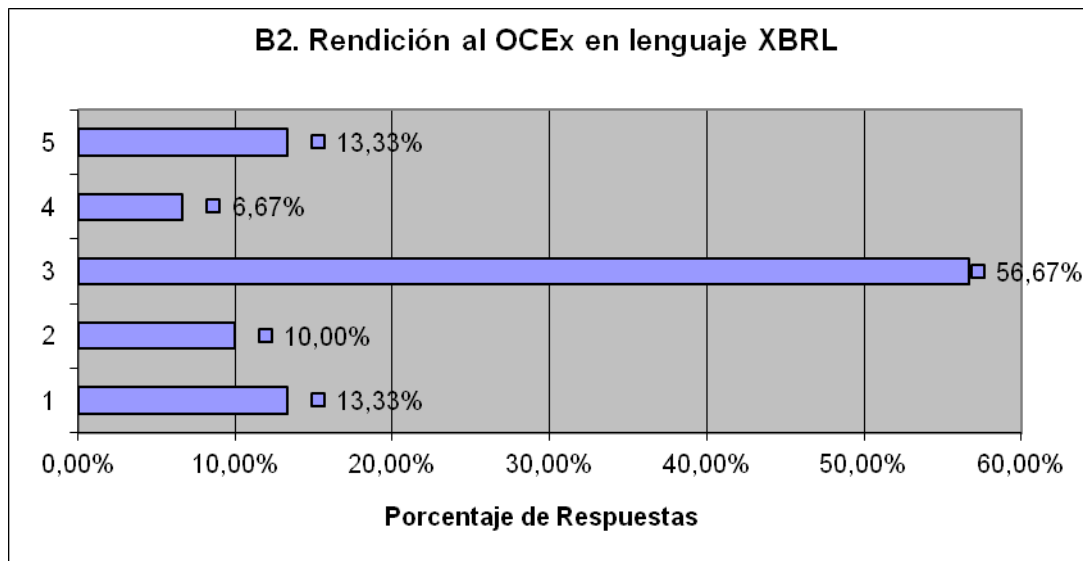


Figura 32. La rendición de cuentas de las CCAA a través del lenguaje XBRL

Fuente: Elaboración Propia

Pudimos notar la evidente contradicción entre el enunciado general y la implementación práctica y concreta de un caso particular, como la aplicabilidad de una técnica informática como el *XBRL*, lo cual demuestra la resistencia al cambio, a lo desconocido y poca disponibilidad a incorporar innovaciones tecnológicas en el control externo público. En contestación adicional posterior se detectó la escasa comprensión de las ventajas de la aplicabilidad del lenguaje para la información financiera de los entes autonómicos.

La fiscalización de los criterios de Valoración Contable tiene una aceptación significativa, de acuerdo al examen de las respuestas recibidas puede verse en el gráfico que la preferencia de las respuestas de los expertos tienden a un nivel de aceptación significativo, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 26,67%, muy de acuerdo 53,33%, 13,33% de acuerdo (neutral), con un escaso nivel de desacuerdo del 3,33% y rechazo del 3,33% de los encuestados. El impacto de este componente del sistema ideal ha sido tomado de las disposiciones del Marco Conceptual Internacional para la propuesta, y su asentimiento explica y manifiesta la necesidad de incorporar los criterios de valoración adecuados a las operaciones y cuentas anuales de los entes públicos.

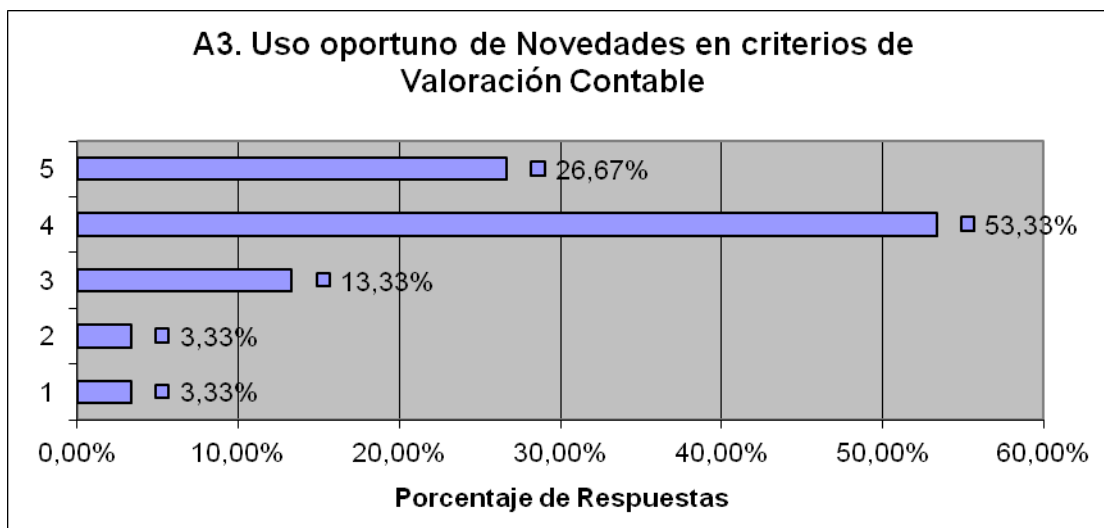


Figura 33. Uso oportuno de novedades en criterios de Valoración Contable

Fuente: Elaboración Propia

En la Figura 34 se resalta de forma irrefutable el grado de acuerdo de las respuestas de los expertos que tienden a un nivel muy alto de aceptación, se destaca que una mayoría revela una opinión de total aceptación del 70,00% y 23,33% muy de acuerdo y 6,67% neutrales, sin ninguna respuesta de contradicción por parte de los encuestados. Se confirma la importancia que significa para la calidad de la información de los informes y la rendición de cuentas de las CCAA la trascendencia de la evaluación de las políticas y criterios de valoración contables por parte de los OCEx a los entes del SPA.

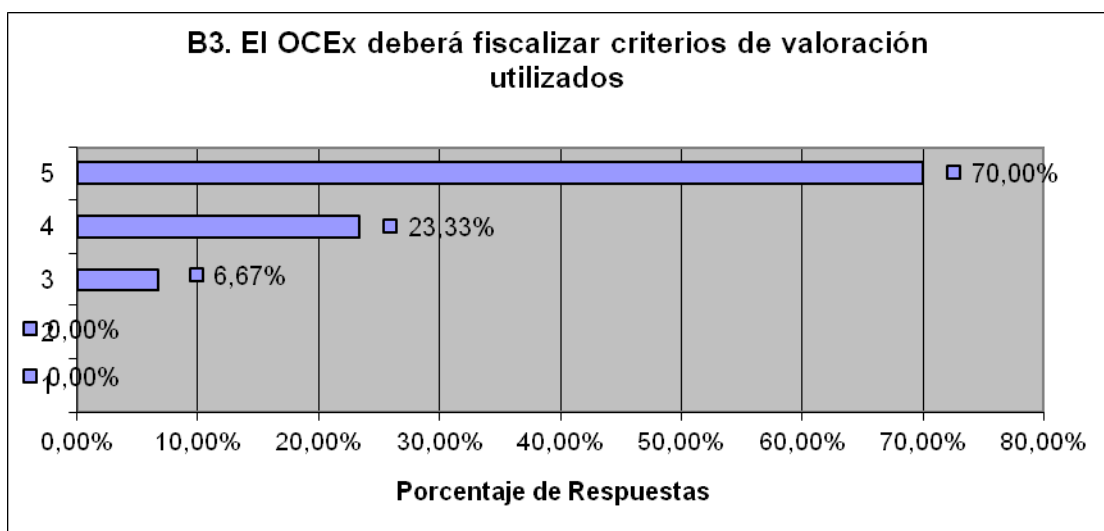


Figura 34. El OCEx deberá fiscalizar los criterios de valoración utilizados

Fuente: Elaboración Propia



El examen de los criterios de valoración en sí mismo no constituye una novedad para las actuaciones y funciones fiscalizadoras de los OCEX, la innovación estará en la evaluación de la pertinencia o no de los criterios seleccionados y aplicados en el marco del PGCP-2010 (NICSP - NIIF), efectuando comparaciones, tendencias y si es necesario de acuerdo a las circunstancias, revelarán los efectos generados por dichas decisiones o los posibles resultados análogos de haberse aplicado otros criterios alternativos de valoración.

Para el desarrollo de la Contabilidad Analítica para la transparencia informativa debe considerarse la tendencia de la Figura 35, pues en ella se confirma una absoluta determinación de los expertos por el perfeccionamiento de la Contabilidad Analítica en el SPA para la transparencia informativa y beneficio para todos los usuarios, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 80,00% de los encuestados, muy de acuerdo 13,33%, neutral un 6,67%, sin ningún rechazo para el desarrollo de los sistemas de Contabilidad de Costes y de Gestión.

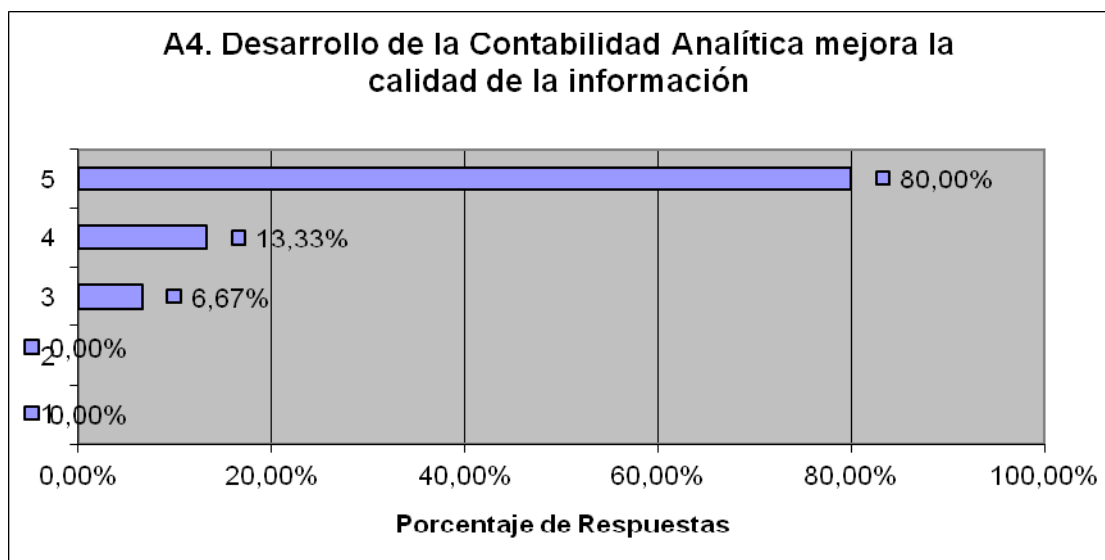


Figura 35. El desarrollo de la Contabilidad Analítica mejora la calidad de la información

Fuente: Elaboración Propia

En el siguiente ítem las respuestas de los expertos tienden a un nivel de admisión positivo, explicado por un 26,67% totalmente de acuerdo, 26,67% muy de acuerdo, se acentúa una mayoría ligera que revela una opinión de acuerdo neutral del 33,33% de los encuestados y con un escaso nivel de desacuerdo o rechazo (10 + 3,33%).

Tomamos como una desviación del enunciado general y la ejecución práctica y delimitada del argumento específico de la fiscalización del cálculo de las tasas y precios, situación que merece una explicación debido al

número de servicios públicos prestados directamente por las CCAA, no obstante utilizando el significado de la teoría de la agencia, se pueden delegar funciones y competencias pero no responsabilidades y de manera indirecta el cálculo de las tasas y precios serán objeto del control externo público.

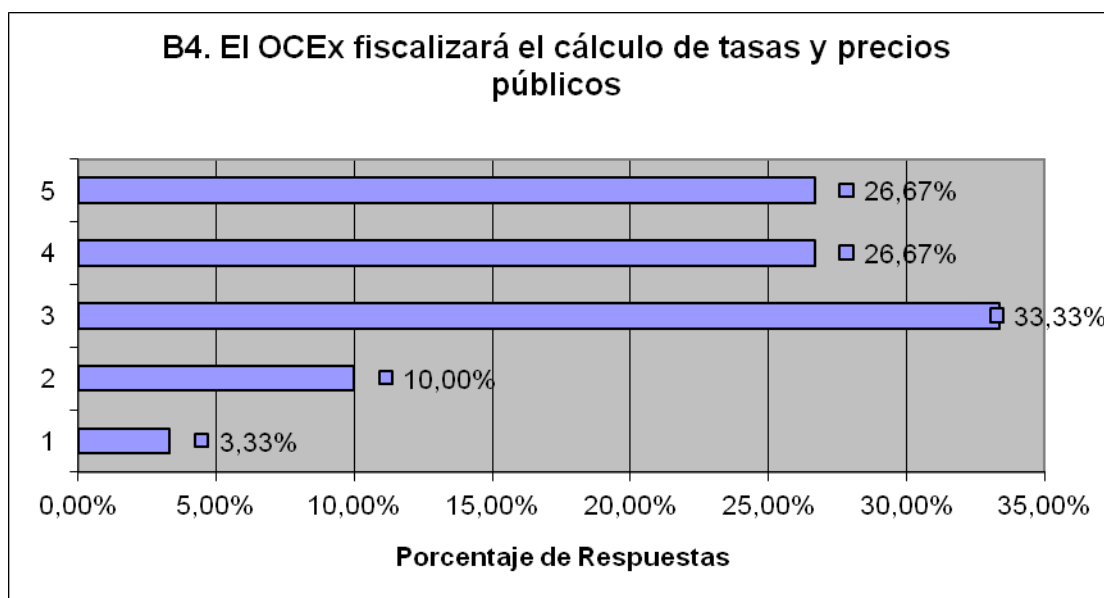


Figura 36. La fiscalización del cálculo de tasas y precios públicos debería realizarse por los OCEx

Fuente: Elaboración Propia

La presentación de Cuentas Anuales Consolidadas y el Control es muy importante pero el dato obtenido que se puede apreciar en la Figura 37 advierte una objeción y reconocimiento de las limitaciones de la aplicación de la consolidación de cuentas anuales en las CCAA para una mejor visibilidad del control, pues las opiniones por parte de los expertos se centraron en su mayoría en una posición neutral del 50,00%, en cuanto a la aceptación o rechazo se fragmentaron las tendencias ya que de un total acuerdo se observó un 30,00%, muy de acuerdo 6,67%, en desacuerdo un 3,33% y rechazo total del 10,00%, marcando así un contenido nivel de conformidad de los encuestados. Por tanto, no queda clara la tendencia de respuestas por su dispersión, cabe destacar, que anteriores estudios de percepción reconocen la necesidad de consolidación, pero no obtiene gran aprobación su implementación y se atribuyen dificultades a la aplicación práctica completa.

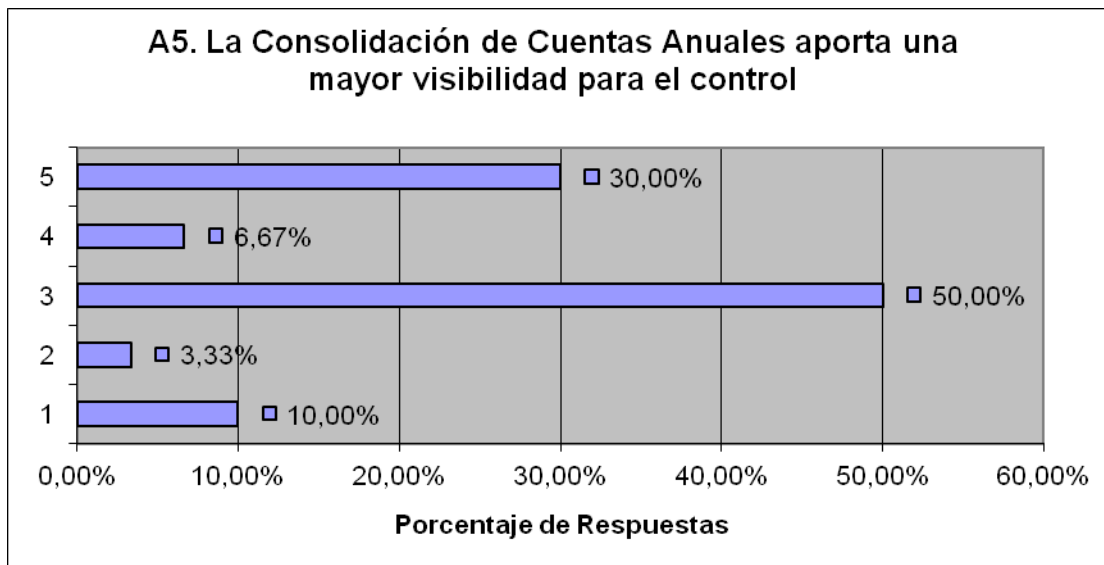


Figura 37. La Consolidación de Cuentas Anuales aporta una mayor visibilidad

Fuente: Elaboración Propia

En contraste, puede verse en el gráfico que el escrutinio de las contestaciones recibidas mantiene una dispersión significativa, a pesar de la preferencia de las respuestas de los expertos al relacionar la presentación de Cuentas Anuales Consolidadas con el control de los recursos públicos, puesto que tienden a un nivel de aceptación significativo, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 56,67%, muy de acuerdo 16,67%, 16,67% de acuerdo (neutral), con un escaso nivel de desacuerdo del 6,67% y rechazo del 3,33% de los encuestados.

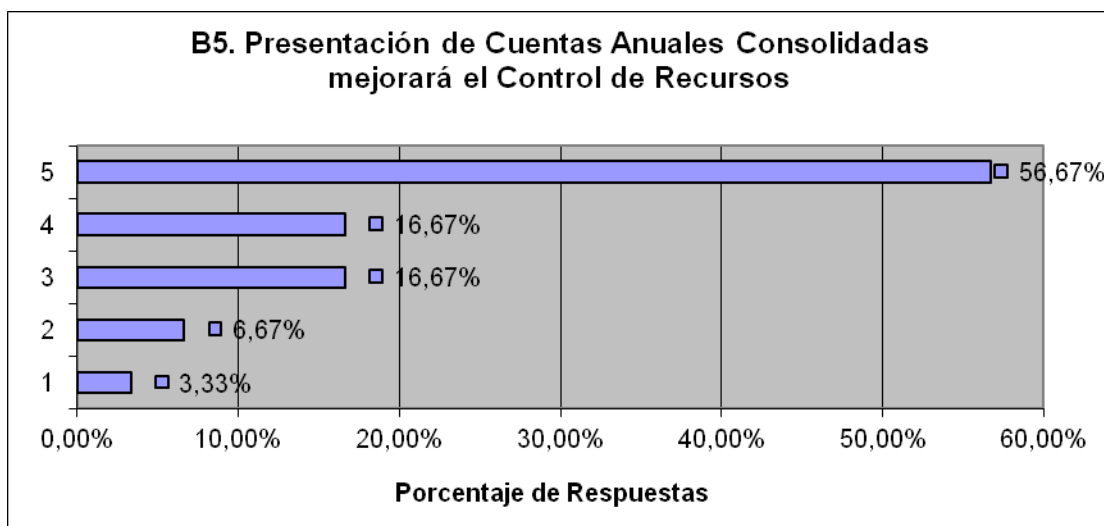


Figura 38. Las Cuentas Anuales Consolidadas mejora el control de los recursos

Fuente: Elaboración Propia

El impacto de la tendencia de aceptación es confirmatoria de la importancia para el seguimiento del uso de los recursos públicos en gestiones descentralizadas, y por tanto consideramos aceptada la premisa de que la presentación de cuentas anuales consolidadas de los entes autonómicos optimizará el control de los dineros públicos.

Se observan contrastes de opinión sobre la adopción del criterio del devengo en presupuestos. Las opiniones por parte de los expertos se centraron en su mayoría en el rechazo total del 33,33%, en desacuerdo un 3,33%, una posición neutral del 13,33%, muy de acuerdo 20,00%, en un total acuerdo se observó un 30,00%. Haciendo un análisis comparativo este ha sido el ítem cuyo resultado presenta un mayor grado de rechazo en cuanto a las tendencias. Por tanto, queda en evidencia una contradicción o extremos en la orientación de las respuestas por un significativo rechazo versus una aceptación parcial, cabe destacar, que anteriores estudios de percepción han considerado esta variable como posible cambio para el sistema de información y control (Montesinos Julve 2002:48), pero continúa sin obtener una aprobación categórica y favorable para su implementación y se le han atribuido dificultades a la posibilidad de la aplicación práctica del devengo en los presupuestos públicos autonómicos y para el sector público en general.

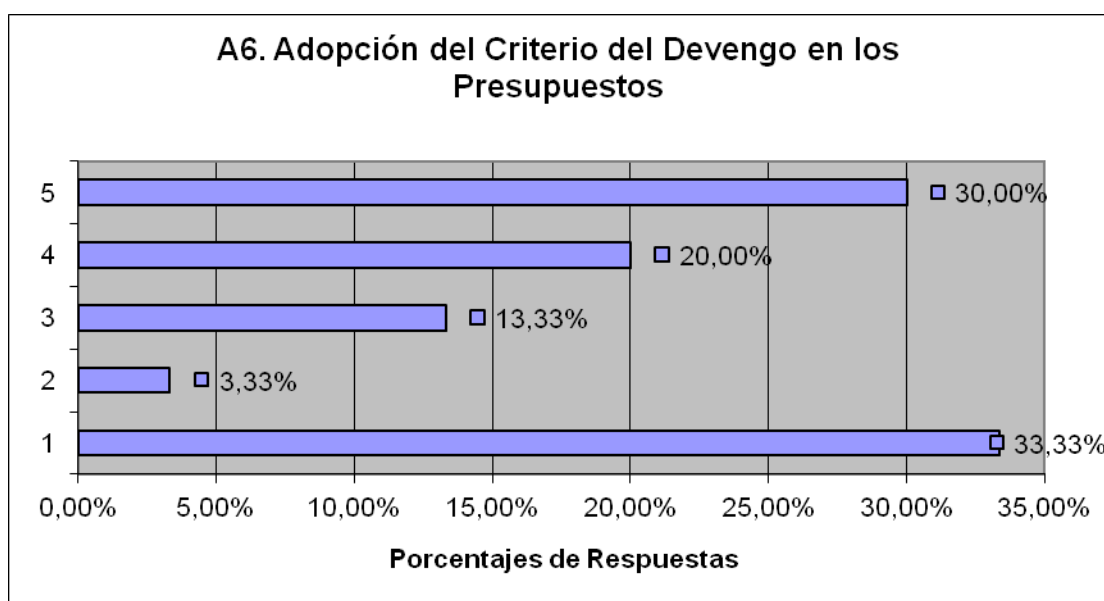


Figura 39. Adopción del criterio del devengo en la elaboración de los presupuestos

Fuente: Elaboración Propia

En contraste, puede verse en la Figura 40 que el escrutinio de las contestaciones recibidas mantiene una dispersión significativa, a pesar de la preferencia de las respuestas de los expertos al relacionar la aplicación del criterio del devengo con la toma de decisiones y la asignación de los recursos públicos, puesto que tienden a un nivel de aceptación significativo,



se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 33,33%, muy de acuerdo 50,00%, 13,33% de acuerdo (neutral), con un escaso nivel de desacuerdo del 3,33% de los encuestados, en esta pregunta no hay respuestas radicales de rechazo.

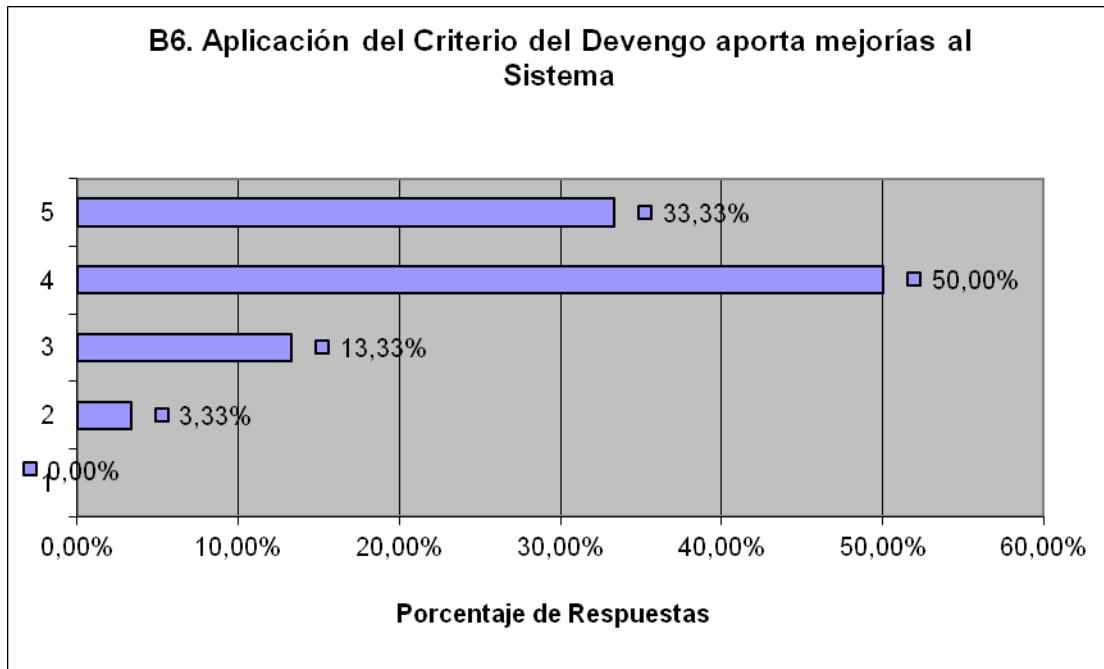


Figura 40. Aplicación del criterio del devengo aporta mejoras al Sistema

Fuente: Elaboración Propia

A pesar de aceptarse las ventajas para el alcance de las decisiones y distribución de fondos con la aplicación del devengo en el sistema de Contabilidad Pública, sigue mostrándose resistencia a adaptar el sistema presupuestario al mismo principio contable. Se deduce que por relacionarse con un elemento innovador para la propuesta, en el contexto internacional ya que son pocos los países que han implementado el devengo completo en los presupuestos públicos. Por tal motivo los resultados de las respuestas tienden a ser contradictorios y dispersos entre los dos ítem. No obstante, debe considerarse un nivel de acuerdo de los expertos en la perspectiva de beneficios para el sistema de control al aplicarse el criterio del devengo. El método presupuestario tradicional basado en el efectivo, genera que la opinión sea sesgada hacia un rechazo de cambiar la concepción fundamental del método para la formulación presupuestaria del SPA y un acuerdo poco contundente, considerando las grandes ventajas para el sistema de información económica financiera que se requiere para la modernización y armonización de los procesos contables y de gestión pública.

Con respecto al seguimiento de los contratos e Indicadores de Economía se despunta una mayoría de respuestas que revela una opinión totalmente de acuerdo del 30,00%, muy de acuerdo 53,33%, 6,67% de acuerdo (neutral), con un escaso nivel de desacuerdo del 3,33% de los encuestados, y un rechazo del 6,67%, es decir, una resistencia menor a adoptar criterios de prudencia y ahorro del gasto en la contratación administrativa a fin de mostrar mejores indicadores de gestión de economía. En cuanto a los indicadores de economía se evidencia cierta incertidumbre y su optimización en el contexto de la contratación administrativa del SPA y un grado acuerdo poco contundente, considerando las necesidades para el sistema de control del gasto en la gestión pública.

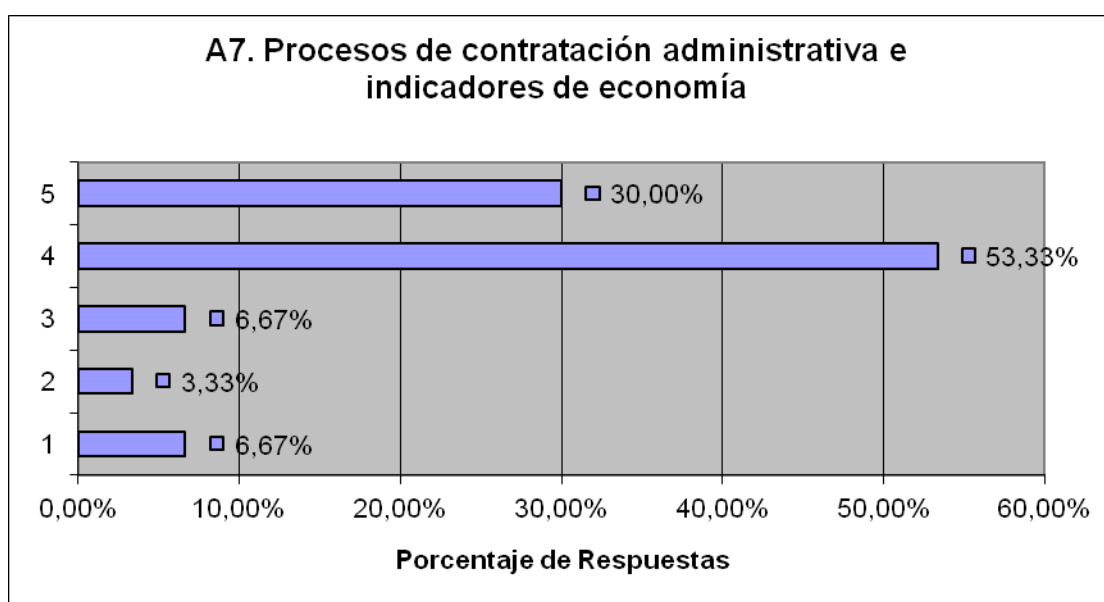


Figura 41. Los procesos de contratación administrativa e indicadores de economía

Fuente: Elaboración Propia

Por el contrario, puede verse en el gráfico de la Figura 42 que el examen de las revelaciones de opinión recibidas se inclinan a un grado de aprobación significativo de ampliar la función de seguimiento de contratación administrativa a realizar por los OCEX, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 53,33%, muy de acuerdo 13,33%, 33,33% de acuerdo (neutral), y sin ningún rechazo para el desarrollo de los sistemas de los encuestados.

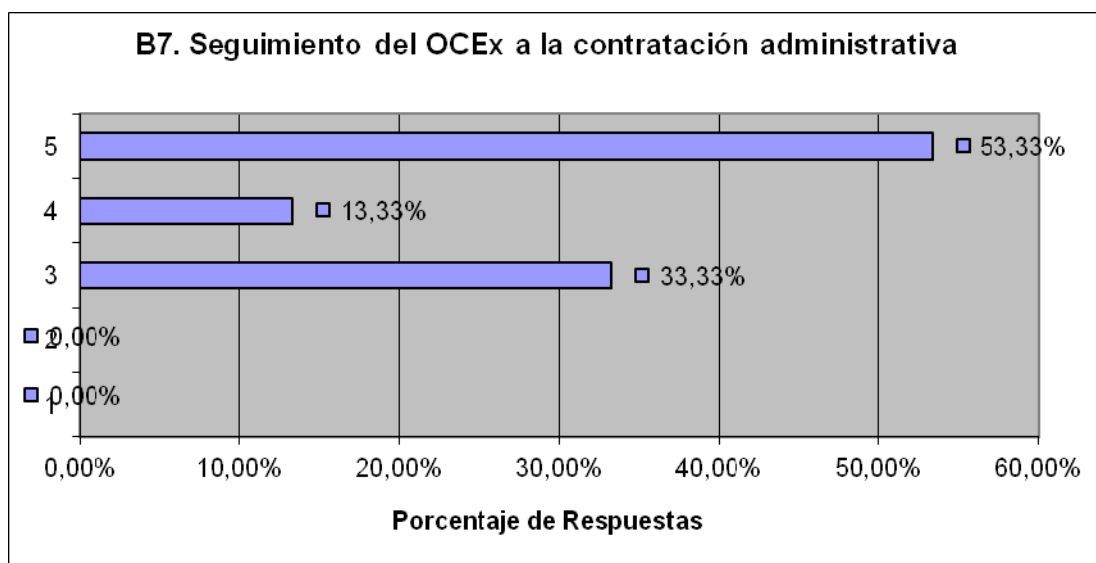


Figura 42. El OCEx realizará un mayor seguimiento de la contratación administrativa del Sector Público Autónomo

Fuente: Elaboración Propia

Un mayor seguimiento de los OCEx a las contrataciones contempla dos vertientes, en principio el seguimiento puede orientarse a ampliar el ámbito efectivo de fiscalización de contratos y por otro lado hacia la ampliación del perímetro subjetivo para revisar a aquellas entidades públicas descentralizadas, a las cuales se les deleguen funciones o servicios públicos autónomos. Esta data permite deducir como aceptada la proposición expuesta de que los OCEx deberá realizar un destacado seguimiento de los contratos realizados por todos los entes autónomos.

En cuanto a los indicadores de Eficacia y el grado de consecución de objetivos, tal como se puede apreciar en la Figura 43 se confirma una categórica determinación de los expertos por la demostración de los resultados de la gestión a través de la asociación de indicadores de eficacia y el grado de consecución de los objetivos, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 90,00% de los encuestados, muy de acuerdo 6,67%, sin ningún dato neutral y un 3,33% en desacuerdo.

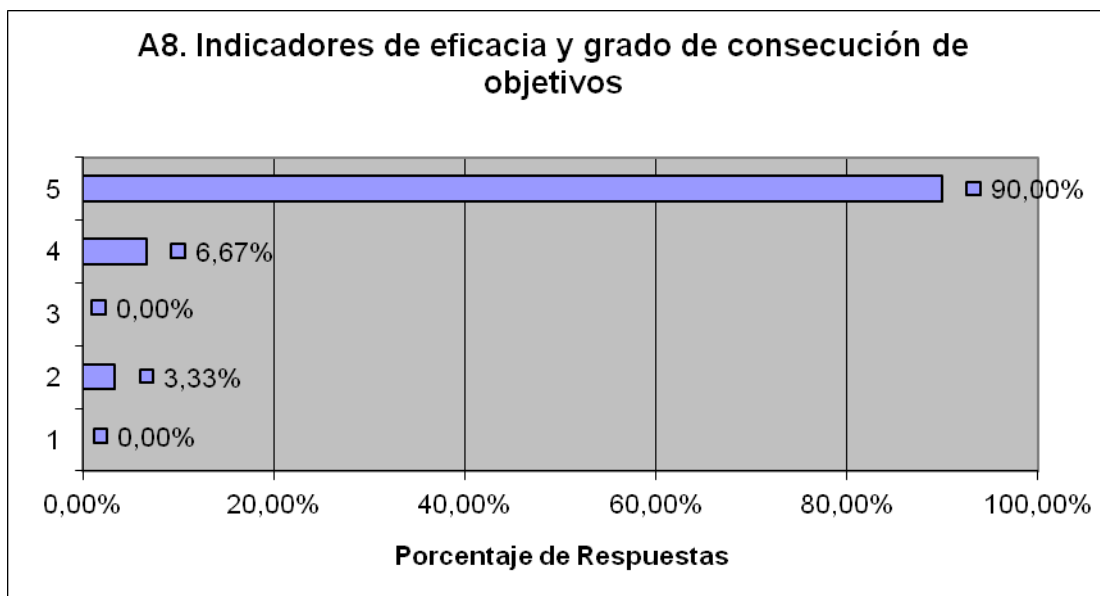


Figura 43. Los indicadores de eficacia y el grado de consecución de objetivos

Fuente: Elaboración Propia

En contraste, observamos en el examen de las manifestaciones recibidas de la pregunta relacionada con la fiscalización de la eficacia y la formulación de estándares necesarios, que mantiene una dispersión significativa, a pesar de una ligera tendencia positiva de las respuestas de los expertos, se destaca que una mayoría revela una opinión del 40,00% de acuerdo (neutral), mientras que totalmente de acuerdo del 30,00%, muy de acuerdo 26,67%, con un minúsculo nivel de rechazo del 3,33% de los encuestados. La evidente moderación al proponer sustentar con indicadores de gestión estándares con la actuación fiscalizadora del OCEX, que demuestra un nivel de aceptación neutral de la percepción de los funcionarios se explica por la poca experiencia de la fiscalización española en evaluación de indicadores de gestión, sumado a ello el impacto que tendría llegar al nivel de modelos como el británico, con la necesaria formación de los profesionales, planificación y ejecución del alcance de las auditorías y la formulación de informes que demuestren los resultados para los usuarios interesados en las actividades y servicios públicos del SPA.

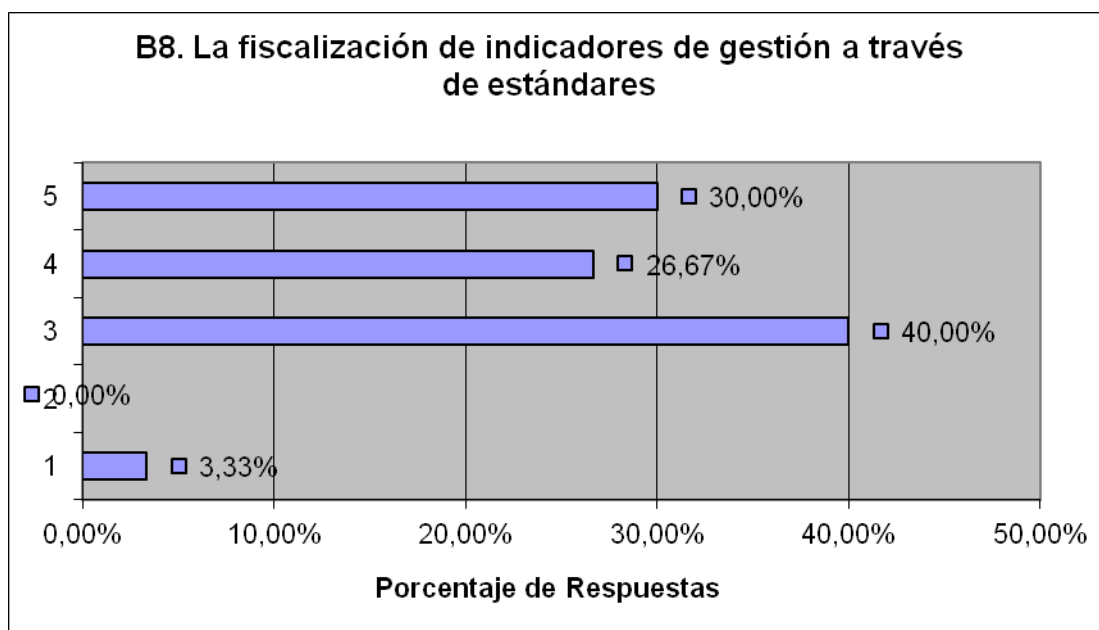


Figura 44. La fiscalización de los indicadores de gestión convendrá sustentarla con la elaboración de estándares

Fuente: Elaboración Propia

Es indiscutible la trascendencia de los indicadores de eficacia para la rendición de cuentas de las CCAA y los OCEX, por ello, consideramos como una confirmación de la variable para la propuesta, a pesar de la ligera desviación del enunciado general con respecto la situación específica de la fiscalización y uso de estándares de gestión, puesto que lo verdaderamente importante para el SPA es el logro de los objetivos de los programas o servicios públicos delegados por competencia a las CCAA, y aplicando el criterio de la teoría de la agencia, a pesar de la posibilidad de delegación o descentralización funcional, prevalece la responsabilidad política y social de los principales cometidos públicos, su vigilancia y control.

Al evaluar la eficiencia requiere intensificar la auditoría operativa se observa que en la representación del grado de acuerdo de las respuestas de los expertos es notorio un nivel muy alto de aceptación, se destaca que una mayoría revela una opinión de total aceptación del 73,33% y 13,33% muy de acuerdo y 10,00% en desacuerdo, y solo un 3,33% de negación por parte de los encuestados. Por lo tanto confirmamos la premisa que los indicadores de eficiencia se van a conformar con los datos resultantes de la adecuada asignación y gestión de los recursos públicos.

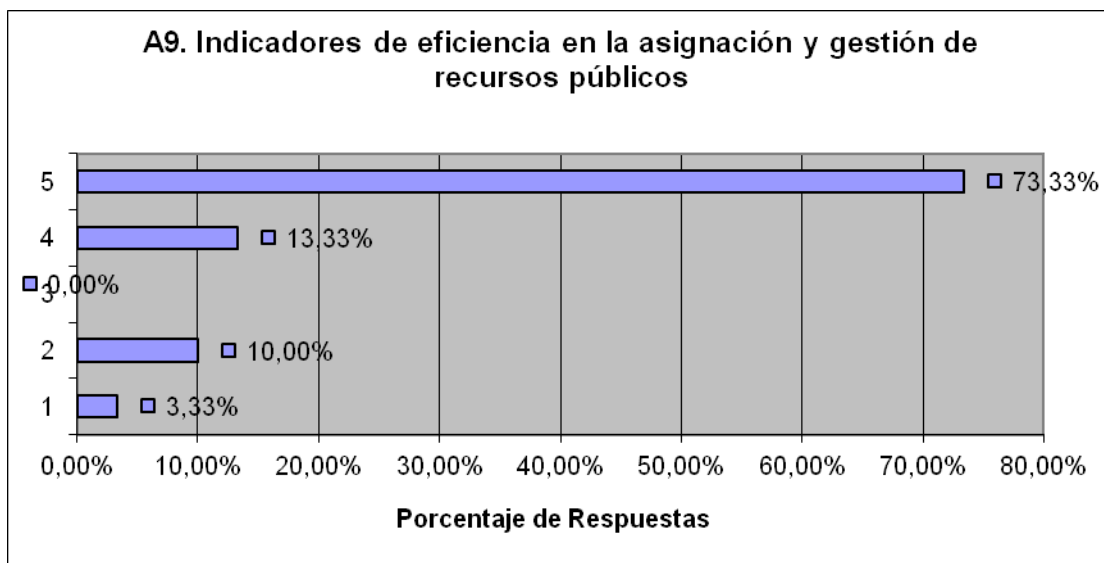


Figura 45. Los indicadores de eficiencia están determinados por la adecuada asignación y gestión de los recursos públicos

Fuente: Elaboración Propia

La confirmación de la variable de indicadores de eficiencia y auditoría de gestión es evidente y consistente en la Figura 46, por tanto, se corrobora de forma indiscutible a través de las respuestas de los expertos que tienden a un nivel muy alto de aceptación, destacando una mayoría que revela una opinión de total aceptación del 73,33%, 23,33% muy de acuerdo, 3,33% neutrales y sin ninguna respuesta de rechazo por parte de los encuestados.

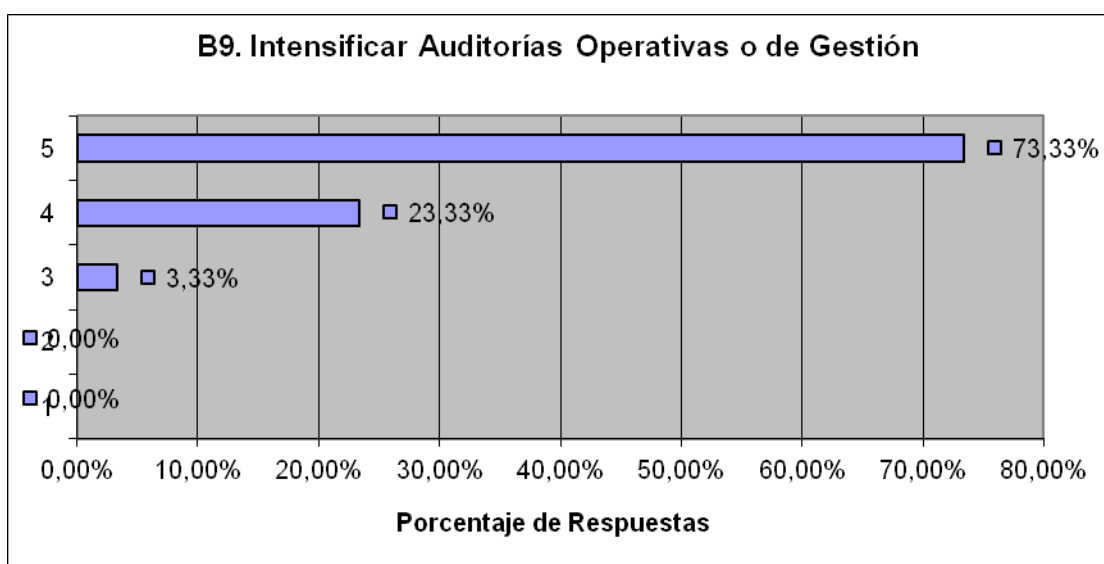


Figura 46. En el nuevo marco derivado del PGCP se deberán intensificar las auditorías operativas o de gestión

Fuente: Elaboración Propia



Resulta innegable la inferencia de la aceptación de los indicadores de eficiencia para la gestión del SPA y la mayor fiscalización por parte de los OCEX, en consecuencia, consideramos como una revalidación de dicho componente para la proposición, aumentando las expectativas e importancia que la función fiscalizadora que los OCEX deben continuar realizando y acometer en el futuro en concordancia con la normativa aplicable que se espera sea aprobada y emitida.

La información adicional del déficit y deuda pública autonómica se muestra en la Figura 47 la ratificación tajante en la especificación de los expertos sobre la importancia de la información explicativa de deuda y déficit público medido en términos de contabilidad nacional, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 80,00% de los encuestados, muy de acuerdo 16,67% y neutral un 3,33%. Es clara la aceptación por no observarse ningún rechazo ni desacuerdo al respecto, en consonancia con las exigencias normativas sobre la información y transparencia para la estabilidad presupuestaria. De este modo, se suscribe la necesidad de completar la información económica financiera de las cuentas anuales autonómicas con datos de agregados macroeconómicos de la gestión pública del sector.

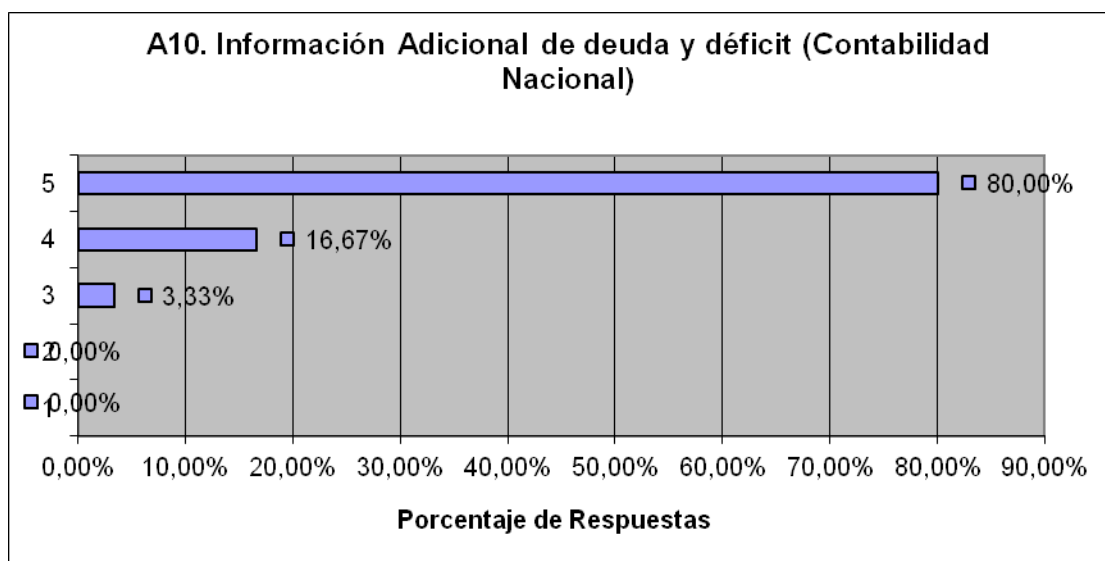


Figura 47. Información Adicional de deuda y déficit (Contabilidad Nacional)

Fuente: Elaboración Propia

En el siguiente gráfico se observa una menor precisión de los expertos con relación a la actuación en nuevos aspectos dentro de la fiscalización por parte de los OCEX, específicamente para examinar la información de Contabilidad Nacional presentada del déficit y deuda pública autonómica, se

destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 63,33% de los encuestados, muy de acuerdo 10,00%, de acuerdo neutral 10,00%, en desacuerdo 10,00% y rechazo del 6,67%. Esta dispersión de opiniones está relacionada con la posibilidad nuevas actuaciones que podrían ejecutar los OCEx con relación a la verificación de los datos, de gran importancia en la actualidad económica, sobre los niveles de déficit y deuda autonómica. A pesar de la aceptación poco contundente con relación a la mayor fiscalización por parte de los OCEx de elementos emergentes de Contabilidad Nacional, consideramos como una revalidación de dicho componente para la proposición, matizando la necesidad de formación profesional en nuevas áreas de la contabilidad y fiscalización, mejorando así las perspectivas de la actividad fiscalizadora por parte de los OCEx, los cuales deben continuar realizando sus intervenciones e informes para garantizar la calidad de la información relacionada con el déficit presupuestario y los niveles de deuda pública del sector autonómico tomado en su conjunto y con una visión amplia.

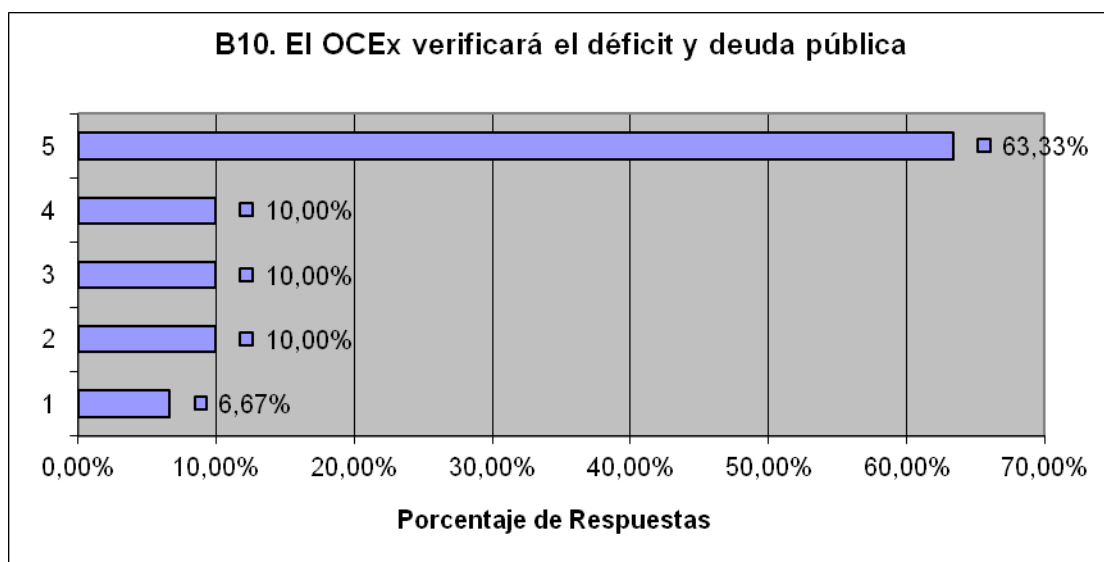


Figura 48. El OCEx verificará el déficit y deuda pública

Fuente: Elaboración Propia

La conveniencia de un sistema integral de información es fundamental y de esa variable conjunta hemos determinado la incuestionable ventaja de configurarse un sistema autonómico que integre la información presupuestaria, económica-financiera y de gestión pública, se destaca que una mayoría absoluta revela una opinión totalmente de acuerdo del 90,00% de los encuestados y muy de acuerdo del 10,00%, sin ningún dato de duda, desacuerdo o rechazo por parte de los expertos consultados, esto confirma la visión prospectiva hacia la conjugación de las variables anteriores, ya que deben conciliarse hacia un esfuerzo único, en el proceso de formación y revelación de información suficiente y oportuna.

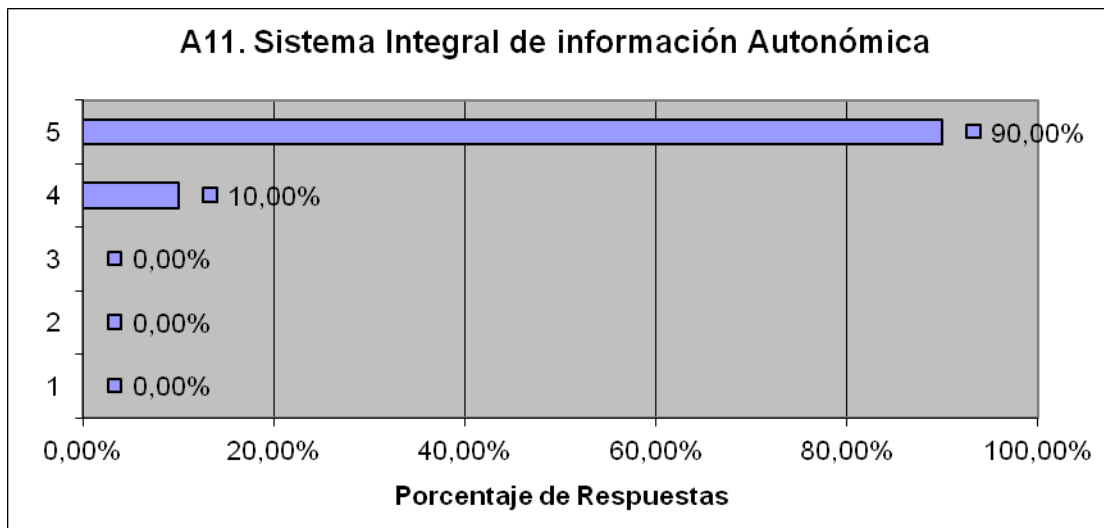


Figura 49. Sistema integral de información autonómica

Fuente: Elaboración Propia

En el siguiente gráfico de la Figura 50 se advierte un discreto acuerdo de los expertos con respecto al elevado sistema integral de información con relación a la sujeción de los OCEX, se destaca que una mayoría revela una opinión totalmente de acuerdo del 43,33% de los encuestados, muy de acuerdo 50,00%, de acuerdo neutral 3,33%, en desacuerdo 3,33%.

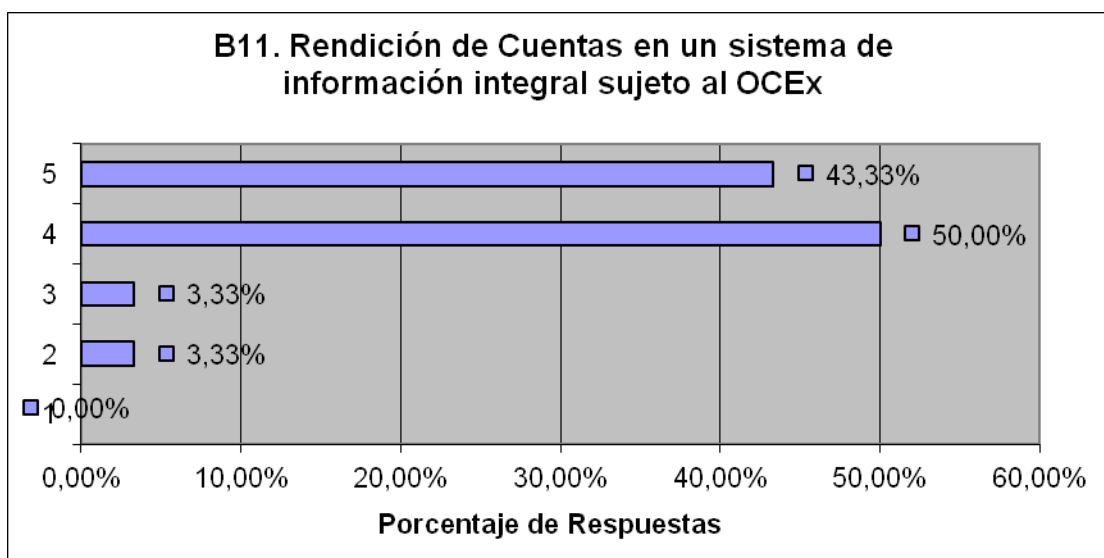


Figura 50. La rendición de cuentas de las CCAA (*accountability*) comprenderá un sistema de información integral sujeto al Control Externo Público

Fuente: Elaboración Propia

Esta tendencia menos absoluta de apreciaciones se ve influenciada por la vinculación de la Rendición de Cuentas o *Accountability* con el Control

Externo Autónomo, puesto que de manera positiva le otorga amplitud a las actuaciones de los OCEX y les involucra en la fiabilidad del sistema integral de información y de buenas prácticas. Reconocemos que la aprobación moderada de la superior intervención integral de los OCEX, vinculada a la Rendición de Cuentas de las CCAA es aceptable para la propuesta. Considerando la tendencia del moderado acuerdo de nuevas actuaciones de fiscalización, las respuestas de esta variable son consistentes con las consultas anteriores, no obstante, no existe un margen de rechazo, y en consecuencia se debe considerar una buena práctica eminentemente acordada, la cual deberá configurarse y sustentarse con la normativa, providencias y planificación del trabajo de auditoría necesarios para lograr los extremos de la modernización del sistema de información integral del SPA y su control externo respectivo.

Tabla 63. Valores absolutos del promedio de aceptación de las consultas

Variable estudio de opinión	Variables del Modelo para la Rendición de Cuentas Autónomas y los OCEX	Promedio de Aceptación
1. Orientación a los usuarios	A1. Dar respuesta a necesidades	3,30
	B1. Claridad y comprensión	4,93
2. Técnicas informáticas	A2. Mejora de la rendición de cuentas	4,60
	B2. Lenguaje XBRL	2,97
3. Novedades e Imagen fiel	A3. Criterios de valoración de cuentas	3,97
	B3. Pertinencia del Valor	4,63
4. Contabilidad Analítica	A4. Sistema de Costes y gestión	4,73
	B4. Cálculo de tasas y precios	3,63
5. Consolidación de cuentas	A5. Mayor visibilidad autonómica	3,43
	B5. Control de recursos	4,17
6. Criterio del devengo	A6. Presupuestos por Devengo	3,10
	B6. Decisiones y asignación	4,13
7. Examinar la economía	A7. Proceso de control de contratación administrativo	3,97
	B7. Mayor seguimiento de la contratación administrativa	4,20
8. Evaluar la eficacia	A8. Grado de consecución de objetivos	4,83
	B8. Indicadores de gestión sustentado en estándares	3,80
9. Analizar la eficiencia	A9. Gestión de recursos autonómicos	4,43
	B9. Auditorías de Gestión	4,63
10. Déficit público - deuda	A10. Medidos en Contabilidad Nacional	4,77
	B10. Verificar LGEP y SEC-95	4,13
11. Sistema integral de la Administración Autónoma	A11. Información presupuestaria, económica-financiera y gestión	4,90
	B11. Sistema de información integral sujeta al OCEX	4,33

Fuente: Elaboración Propia



Con los datos y su análisis descriptivo puede construirse un Índice de Aceptación de los Expertos en Fiscalización. La medición de las preferencias y opiniones es una técnica ampliamente utilizada en estudios socioeconómicos y de marketing. Con una muestra representativa se construyen a través de los datos cuantitativos los índices de aceptación categóricos, para medir las tendencias y valorar la orientación de los encuestados. Las apreciaciones y preferencias de los auditores públicos nos permiten construir un valor promedio de las respuestas categóricas que fueron valoradas de 1 a 5, siendo el máximo 5 puntos (aceptación absoluta), al colocar por variables y promediar los ítem con las respuestas recibidas, a priori se observa que la tendencia de los expertos es de aceptación general de las cuestiones consultadas. En la Tabla 63 visualizamos el promedio en el orden de aparición de las variables consultadas a través del cuestionario.

Tabla 64. Índices de aceptación de las variables por ítem promedio

Variable estudio de opinión	Afirmaciones de la Encuesta para la Propuesta	Media	Índice
1. Orientación a los usuarios	B1. Resultados de Fiscalización en términos claros	4,93	98,60%
11. Sistema integral CCAA	A11. Información pptaria, financiera y gestión	4,9	98,00%
8. Evaluar la eficacia	A8. Grado de consecución de objetivos	4,83	96,60%
10. Déficit público - deuda	A10. Medidos en Contabilidad Nacional	4,77	95,40%
4. Contabilidad Analítica	A4. Sistema de Costes y gestión	4,73	94,60%
3. Novedades e Imagen fiel	B3. Pertinencia del Valor	4,63	92,60%
9. Analizar la eficiencia	B9. Auditorías de Gestión	4,63	92,60%
2. Técnicas informáticas	A2. Mejora de la rendición de cuentas	4,6	92,00%
9. Analizar la eficiencia	A9. Gestión de recursos autonómicos	4,43	88,60%
11. Sistema integral CCAA	B11. Sistema de inf. integral sujeto al OCEX	4,33	86,60%
7. Examinar la economía	B7. Mayor seguimiento de la contratación	4,2	84,00%
5. Consolidación de cuentas	B5. Control de recursos	4,17	83,40%
10. Déficit público - deuda	B10. Verificar LGEP y SEC-95	4,13	82,60%
6. Criterio del devengo	B6. Decisiones y asignación	4,13	82,60%
3. Novedades e Imagen fiel	A3. Criterios de valoración de cuentas	3,97	79,40%
7. Examinar la economía	A7. Proceso de control de contratación Adm.	3,97	79,40%
8. Evaluar la eficacia	B8. Indicadores de gestión base estándares	3,8	76,00%
4. Contabilidad Analítica	B4. Cálculo de tasas y precios	3,63	72,60%
5. Consolidación de cuentas	A5. Mayor visibilidad autonómica	3,43	68,60%
1. Orientación a los usuarios	A1. Transparencia Inf. da respuesta a necesidades	3,3	66,00%
6. Criterio del devengo	A6. Presupuestos por Devengo	3,1	62,00%
2. Técnicas informáticas	B2. Lenguaje XBRL	2,97	59,40%

Fuente: Elaboración Propia

Al ordenar todas las consultas de acuerdo al resultado del índice promedio de aceptación podemos visualizar en la Tabla 64 los 22 ítem de las 11 variables que van del mayor valor de 4.93 (98,6%) para la claridad de los informes, hasta el más bajo con 2,97 (59,4%) para el lenguaje XBRL. El objetivo del análisis descriptivo de los índices de aceptación de los ítem es conocer las prioridades que le han otorgado los expertos, debemos dejar claro que el propósito no es descartar las variables que inicialmente fueron consensuadas para su consideración, sino en su lugar analizar la valoración promedio y confirmar las tendencias de las premisas. Por ende, con los datos se pretende predecir la actitud y comportamiento de los auditores ante la posible implementación de las proposiciones esgrimidas y confirmar la aprobación de los ítem con una aceptación superior al 75%, este criterio admite 17 de 22 ítem, solo 5 quedan por debajo y por lo tanto requieren de nuevos estudios, divulgación de sus beneficios y discusión posterior.

El índice de aceptación nos permite contrastar la tendencia entre los datos promediados, y a través de la comparación y propensión, determinar las relaciones y valoraciones. Desde una perspectiva constructiva y positiva consideramos destacable la tendencia general de la frecuencia de indicadores promedio concentrada en un nivel alto y muy alto para la mayoría de los ítems correspondientes a las variables estudiadas.

En el más alto nivel de 4,6 a 5 se observan 8 índices de 22, un 36% relativo, en el nivel alto de 4,1 a 4,5 se presentan 6 de 22 (27%), luego de 3,6 a 4 el 18%, el nivel medio alto de 3,1 a 3,5 el 14% y finalmente un nivel medio con un solo caso que representa el 5%, no obstante, como ya se ha mencionado el índice correspondiente al lenguaje XBRL se aproxima al 60%.

Tabla 65. Frecuencia de los Porcentajes de Índices de aceptación de las variables

Tabla de Frecuencia			
Índice	Porcentual	Frecuencia	Frecuencia Relativa
2,5-3,0	50-60%	1	0,05
3,1-3,5	60-70%	3	0,14
3,6-4,0	70-80%	4	0,18
4,1-4,5	80-90%	6	0,27
4,6-5,0	90-100%	8	0,36
		22	1,00

Fuente: Elaboración Propia

En la representación gráfica de la Figura 51 se representa la aglomeración de resultados hacia una alta aceptación que confirma la mayor cantidad de premisas incluidas de las variables como válidas para la propuesta de buenas prácticas, tras la consulta a los expertos en fiscalización.



Considerando la validación de la tendencia favorable a las interrogantes emitidas demuestra ser satisfactorio, sin embargo, el análisis descriptivo de los índices hasta este punto dejaría de relacionar los ítems de cada variable seleccionada, lo cual constituye uno de los propósitos del estudio.

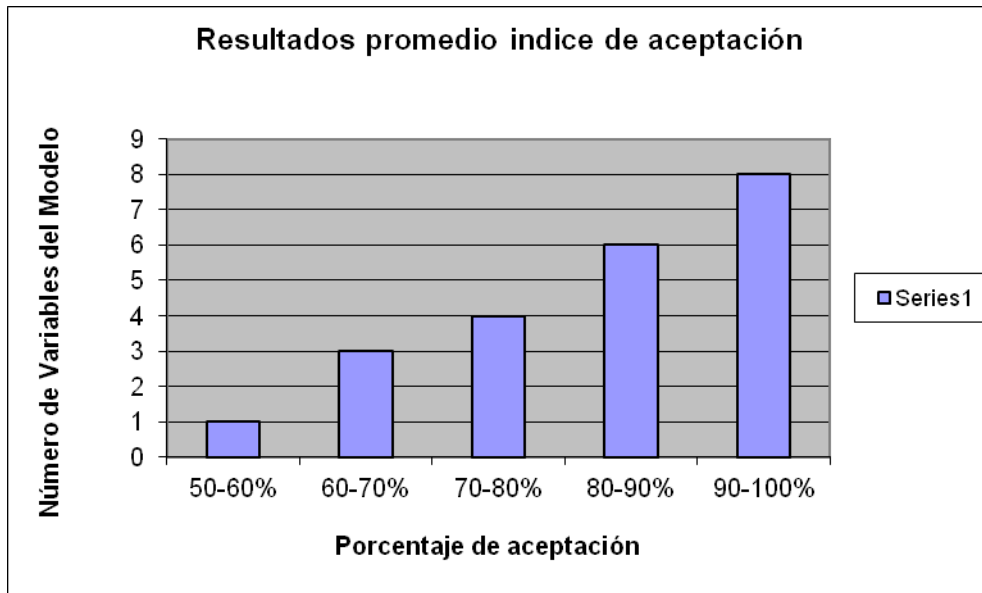


Figura 51. Grupos de Frecuencia de los de Índices de aceptación de las variables

Fuente: Elaboración Propia

Si promediamos nuevamente con cada dos ítems que corresponden a cada variable como puede verse en la Tabla 66, podemos obtener una nueva media de aceptación de la variable original, eso nos permite determinar un ranking de prioridad de las variables neto para el modelo, con diferencias o desviaciones que confirman o contradicen la tendencia.

La conjunción de promedios que alcanza 4,16 puntos, presenta una nueva visualización al promediar a pares los ítems y en definitiva beneficia el índice de aceptación y confirmación de las variables, en consecuencia se superan algunas desviaciones o contradicciones y se ve incrementado el índice promedio relacionado de aceptación por cada variable. En cuanto a la mayor aceptación se observa que en promedio el primer lugar del ranking se ubica la variable del sistema integral de información con un promedio de 4,615 (Véase la Tabla 66), lo cual confirma la determinación del modelo al proponer conjugar los componentes que coexisten en las Administraciones Públicas, un sistema de información susceptible al control externo autonómico.

Debemos destacar que aun cuando todas las variables superan el 70% de aceptación promedio, nuevamente se confirma la tendencia de las variables con menor aceptación ubicadas en los últimos lugares del índice a saber:

11vo.- El criterio del devengo en los presupuestos, **10mo.-** La aplicación de nuevas TIC's y el puesto **9no.-** La consolidación de Cuentas Anuales. Estas cifras no descartan ni reducen la importancia de tan significativos componentes para la propuesta. Pero queda demostrada la baja valoración que los antecedentes han revelado anteriormente.

Tabla 66. Valores recalculados por variable del promedio de aceptación

Variables del Modelo	Ítem o preguntas consultadas relacionadas con la variable	Índice Aceptación	Nueva Media	Diferencia	Ranking Posición
1. Orientación a los usuarios	A1. Transparencia Informativa	3,3			
	B1. Resultados de Fiscalización	4,93	4,115	-1,63	7
2. Técnicas informáticas	A2. Telemática	4,6			
	B2. Lenguaje XBRL	2,97	3,785	-1,63	10
3. Novedades e Imagen fiel	A3. Valoración de cuentas	3,97			
	B3. Pertinencia del Valor	4,63	4,3	0,66	5
4. Contabilidad Analítica	A4. Sistema de Costes y gestión	4,73			
	B4. Cálculo de tasas y precios	3,63	4,18	-1,1	6
5. Consolidación de cuentas	A5. Mayor visibilidad autonómica	3,43			
	B5. Control de recursos	4,17	3,8	0,74	9
6. Criterio del devengo	A6. Presupuestos por Devengo	3,1			
	B6. Decisiones y asignación	4,13	3,615	1,03	11
7. Examinar la economía	A7. Proceso de contratación	3,97			
	B7. Seguimiento - contratación	4,2	4,085	0,23	8
8. Evaluar la eficacia	A8. Consecución de objetivos	4,83			
	B8. Indicadores de gestión	3,8	4,315	-1,03	4
9. Analizar la eficiencia	A9. Gestión de recursos	4,43			
	B9. Auditorías de Gestión	4,63	4,53	0,2	2
10. Déficit público - deuda	A10. Contabilidad Nacional	4,77			
	B10. Verificar LGEP y SEC-95	4,13	4,45	-0,64	3
11. Sistema integral de la Administración Autonómica	A11. Información Integral	4,9			
	B11. Sistema sujeto al OCEX	4,33	4,615	-0,57	1

Fuente: Elaboración Propia



De la opinión de los expertos en fiscalización se observa una gran aceptación de las principales variables que se proponen para el modelo. En consecuencia se aprueban las variables consultadas. En consecuencia se ratifica la **Hipótesis 6** para el Sistema de Información Integral Ideal para el SPA sustentado en la aceptación mayor al 50%.

El menor grado de aceptación o acuerdo lo obtienen las variables que representan innovaciones y posibles cambios en la realidad actual y que requeriría la formación y especialización de los auditores en nuevas áreas y competencias para el control externo efectivo. Tales afirmaciones las comparte Álvarez de Miranda García (2006:37) al expresar que al igual que el sector público local la rendición de cuentas debe orientarse a la informática, a fin de acercar los plazos y procedimientos de la rendición. Se deben evitar dificultades que generan en algunos casos demoras o incumplimientos, por ello para garantizar la transparencia es necesario que la información sea susceptible de control y revisión.

5. Análisis prospectivo de variables para las buenas prácticas

Partiendo de los datos originales obtenidos de las respuestas de las encuestas, ampliamente analizados en la presentación de la estadística descriptiva y el índice de aceptación de las variables, adicionalmente acordamos hacer un análisis prospectivo de los factores para intentar predecir las relaciones entre las variables estudiadas.

Continuando con el análisis explicativo de la relación de las variables y su utilidad para la optimización de las actuaciones del SPA, reiteradamente utilizaremos las actitudes emitidas por los expertos con relación a las once variables seleccionadas y ampliamente explicadas en anteriores epígrafes.

En los estudios de la información financiera pública y otras investigaciones con datos empíricos de encuestas aplicadas a los usuarios, se ha evidenciado del uso del análisis de datos multivariante, fortaleciendo las premisas a través del tratamiento de grupos de variables que han explicado las revelaciones de la información económica financiera y de los profesionales del área, como el estudio del fracaso organizacional, niveles de deuda, la aplicación y fuentes de fondos entre otros.

Los estudios de la utilidad de la información financiera para los usuarios y en particular desde la perspectiva del auditor han utilizado la relación entre variables para explicar sus interconexiones. En nuestro caso de estudio prospectivo con la utilización de la opinión de los expertos ha generado importantes limitaciones formales para el análisis a través de algunos métodos tradicionales de análisis de variables, ello motivado por lo ajustado del universo y la muestra del estudio y la escasa variabilidad de los datos recogidos. En consecuencia, se comprobó la aplicabilidad del método

estadístico de análisis de factores denominado Análisis de Componentes Principales (ACP) el cual consiste en una técnica estadística de síntesis de la información, o reducción de la dimensión (del número de variables).

La significación y utilidad del método ACP consiste en que dada una cantidad de datos con muchas variables, como es nuestro estudio (22 ítems de 11 variables), el propósito será reducirlas descartando la menor cantidad de información posible. Los nuevos componentes principales o factores serán una combinación lineal de las variables originales, y además serán independientes entre sí.

Un aspecto clave en ACP es la interpretación de los factores, ya que ésta no viene dada a priori, sino que será deducida tras observar la relación de los factores con las variables iniciales, para ello será necesario tomar en consideración el signo asignado a la variable y la significación de la magnitud con respecto al nuevo factor o componente. Esta técnica requiere tener presente el discernimiento sobre las aristas de cada variable y sus implicaciones, lo cual es una dificultad adicional para el análisis.

La importancia y ventajas de la técnica ACP radican en la factibilidad de detectar posibles relaciones ocultas e interconectadas entre algunas variables no consideradas inicialmente, aporta una simplificación al modelo integrando grupos de variables con una validez y significación científica. Por otro lado, aumenta su utilidad al ayudar a los investigadores a interpretar el alcance de las relaciones con una perspectiva predictiva.

Vistos los beneficios del modelo seleccionado se separaron los ítem en dos secciones para el análisis, tal como se formuló originalmente el cuestionario, debido a que cada premisa fue valorada por separado, en consecuencia se efectuaron dos análisis ACP con las variables, el primero relacionado con la parte A. Perspectivas de la rendición de cuentas autonómica y su control externo, principalmente orientado a predecir la optimización de actuaciones de las CCAA. Adicionalmente se efectuó otro análisis ACP con la parte B. Tendencias para buenas prácticas de accountability y fiscalización autonómica, con un enfoque específico a la función de los OCEX.

El primer estudio de las variables contenidas en la sección de la rendición de cuentas autonómica, debió requerir un ajuste previo, puesto que se probaron los datos obtenidos para las variables y luego de introducir todas las respuestas el programa arrojó una alta variación en dos de las variables, se comprobó que los datos obtenidos ofrecían una matriz no definida, lo que impidió la aplicación del análisis factorial. Fue necesario revisar las respuestas obtenidas y en consecuencia se exceptuaron aquellas que por sus valores desproporcionados con respecto a las demás no permitían la aplicabilidad del método estadístico.

A continuación, con el soporte de la matriz de correlaciones reproducidas y residuales y, después un efectuar una revisión particularizada de cada



premisa, se determinó que los ítem A6. (Aplicación del Criterio del Devengo) y A9 (Indicadores de Eficiencia para los recursos), demostraban en algunos casos valores de correlaciones altos o muy reducidos, lo cual incidía en los resultados preliminares para el análisis. En consecuencia, se detectó que estas variables podían estar ocasionando que la matriz fuese indefinida, así pues se procedió a su eliminación.

La exclusión de las dos variables se explica en el sentido de sus correlaciones. A6 del Presupuesto por Criterio del Devengo se justifica por recibir el nivel mas alto de rechazo por los expertos encuestados entre todas las variables sometidas a escrutinio, generando así una alta dispersión contradictoria con respecto a las respuestas de mayor aceptación, por lo tanto no permite el análisis normal de variabilidad estadística y A9 de los Indicadores de Eficiencia y los Recursos Públicos, se descarta por ser redundante con respecto a la eficacia.

Luego del proceso preliminar y una vez eliminadas las variables se desprende una nueva matriz definida positiva, que nos permite proseguir con el análisis. El primer cuadro es el que representa los estadísticos descriptivos, en donde se puede ver la “media” y “desviación típica” de cada una de las variables en estudio, un total de nueve ítem.

Tabla 67. Estadísticos descriptivos de variables de la Parte A. Rendición de cuentas

Variable Rendición de Cuenta	Media	Desviación típica	Nº de análisis
A1-Traspase-Usuarios	3,3000	,95231	30
A2-Técnicas-Telemáticas	4,6000	,67466	30
A3-Novedades-Criterios-Valor	3,9667	,92786	30
A4-Cont.-Analítica-Gestión	4,7333	,58329	30
A5-Consolidación-Cuentas	3,4333	1,25075	30
A7-Contratación-Economía	3,9667	1,06620	30
A8-Eficacia-Grado-Objetivos	4,8333	,59209	30
A10-Inf.-Deuda-Déficit-CN.	4,7667	,50401	30
A11-Sistema-Integral-Inf.PEFG	4,9000	,30513	30

Fuente: Elaboración Propia

Los estadísticos permiten comprobar la adecuación de la muestra al análisis factorial. Desde un punto de vista práctico, la prueba de esfericidad de Bartlett contrasta si la matriz de correlaciones es una matriz identidad, lo cual indicaría que el modelo factorial es inadecuado. El estadístico de Bartlett se obtiene a partir de una transformación del determinante de la matriz de correlaciones y cuanto mayor sea, y por tanto menor el nivel de significación, más improbable es que la matriz sea una matriz identidad y más adecuado resulta el análisis factorial.

Tabla 68. KMO y prueba de Bartlett de la Parte A. Rendición de cuentas

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		,517
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	62,545
	Gl	36
	Sig.	,004

Fuente: Elaboración Propia

La medida de la adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin (Coeficiente KMO) contrasta si las correlaciones parciales entre las variables son pequeñas, toma valores entre 0 y 1, e indica que el análisis factorial es tanto más adecuado cuanto mayor sea su valor. Así, el criterio para decidir sobre la adecuación del análisis factorial de nuestro conjunto de datos es aceptable, con una adecuación de 0,517 y superando la prueba de esfericidad con significación de 0,04.

Tabla 69. Comunalidades de variables de la Parte A. Rendición de cuentas

Variable Rendición de Cuenta	Inicial	Extracción
A1-Traspacidad-Usuarios	1,000	,772
A2-Técnicas-Telemáticas	1,000	,871
A3-Novedades-Criterios-Valor	1,000	,734
A4-Cont.-Analítica-Gestión	1,000	,830
A5-Consolidación-Cuentas	1,000	,655
A7-Contratación-Economía	1,000	,556
A8-Eficacia-Grado-Objetivos	1,000	,785
A10-Inf.-Deuda-Déficit-CN.	1,000	,779
A11-Sistema-Integral-Inf.PEFG	1,000	,708

Fuente: Elaboración Propia

Las comunalidades para la selección de variables de la Parte A. Rendición de Cuentas, se puede comprobar que son en su mayoría altas y algunas de aceptación significativa, con lo cual se puede decir que las variables quedan explicadas a través de los componentes extraídos.

En la siguiente Tabla 70 podemos comprobar el porcentaje de varianza explicada para cada componente y el número de componentes que han sido extraídas, cuyos autovalores superan la unidad, como se puede comprobar.

Tabla 70. Varianza total explicada de la Parte A. Rendición de cuentas

Compo- nente	Autovalores iniciales	Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción	Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación				
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varian za	% acumula do	Tota l
1	2,382	26,467	26,467	2,382	26,467	26,467	2,14 7
2	1,808	20,094	46,561	1,808	20,094	46,561	1,88 1
3	1,428	15,866	62,427	1,428	15,866	62,427	1,68 6
4	1,070	11,891	74,318	1,070	11,891	74,318	1,28 3
5	,770	8,556	82,874				
6	,570	6,329	89,203				
7	,461	5,122	94,325				
8	,307	3,407	97,732				
9	,204	2,268	100,000				

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Fuente: Elaboración Propia

Entre los cuatro componentes extraídos se acumula el 74,32% de la variabilidad de las premisas originales. En otras palabras, se obtiene que el porcentaje que explican los cuatro componentes del modelo de la Parte A. Rendición de Cuentas es de 74.32%, explicando la varianza respectiva por los componentes 1 al 4.

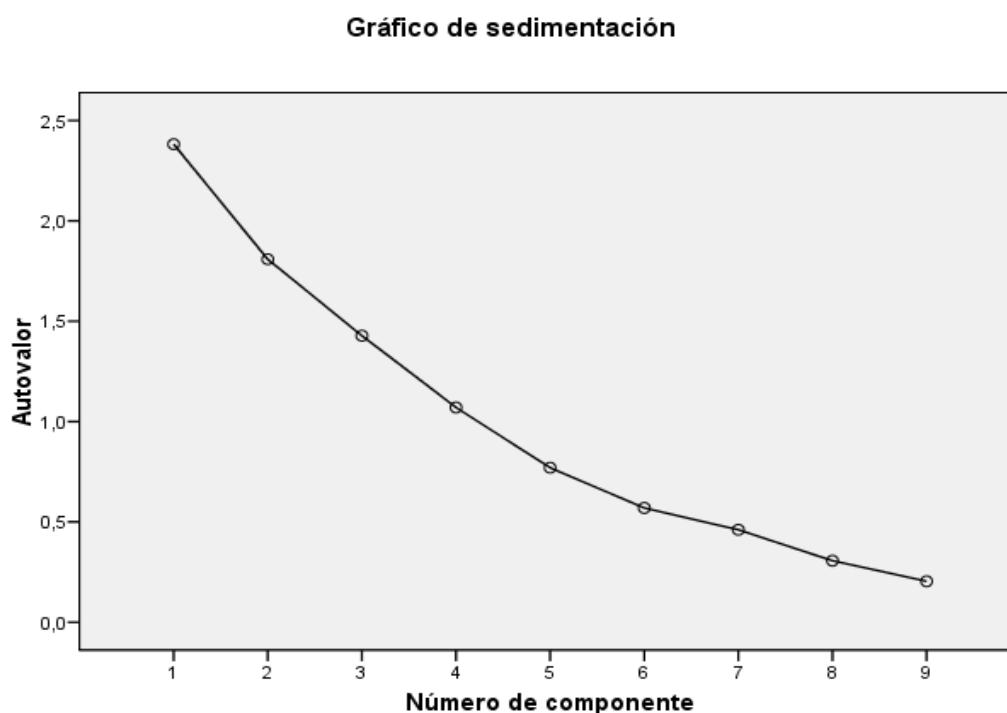


Figura 52. Gráfico de Sedimentación de Componentes Parte A.

Fuente: Elaboración Propia

En esta figura se aprecia que la selección de cuatro componentes parece ser adecuada, pues a partir del quinto componente ya no sería muy representativa la pendiente de la Figura 52 para los autovalores de los componentes.

Tabla 71. Matriz de configuración de variables de la Parte A. Rendición de cuentas

Componente Parte A	1	2	3	4
A1-Trasparencia-Usuarios	,791	-,047	-,282	,102
A2-Técnicas-Telemáticas	,091	,914	-,044	,102
A3-Novedades-Criterios-Valor	-,336	,216	-,252	,617
A4-Cont.-Analítica-Gestión	,027	,932	,128	-,136
A5-Consolidación-Cuentas	,811	-,023	,035	,094
A7-Contratación-Economía	-,756	-,177	-,044	,070
A8-Eficacia-Grado-Objetivos	-,222	,119	-,252	-,879
A10-Inf.-Deuda-Déficit-CN.	,070	,118	,889	,052
A11-Sistema-Integral-Inf.PEFG	-,202	-,051	,791	,110

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Promax con Kaiser.

a La rotación ha convergido en 5 iteraciones.

Fuente: Elaboración Propia



La matriz de componentes que aparece en la Tabla 71 es la que se denomina matriz de cargas o saturaciones factoriales, y nos indica la carga de cada variable en cada factor, de modo que los factores con unos pesos factoriales más elevados en términos absolutos nos indican una relación estrecha con las variables.

Las saturaciones para componentes permiten destacar la matriz de componentes que hemos analizado. Se extrae la explicación de los factores subyacentes, de tal manera que se puede interpretar el primer factor como un factor de *mayor visibilidad y revelación en el ámbito de actuación*, que se opone a la variable contratación. El segundo factor de *innovaciones*. El tercer factor de *información adicional*, y el cuarto factor como un factor de *aplicación de criterios*, que se opone a la variable de eficacia.

Tabla 72. Matriz de estructura de variables de la Parte A. Rendición de cuentas

	A5-Consolidación	A1-Trasparencia-Usuarios	A7-Contratación
Factor 1	0,811	0,791	-0,756
	A4-Cont.-Analítica	A2-Técnicas-Telemáticas	
Factor 2	0,932	0,914	
	A10-Deuda-Déficit	A11-Sist.-Integral-Inf.PEFG	
Factor 3	0,889	0,791	
	A8-Eficacia-Objetivos	A3-Criterios-Valoración	
Factor 4	-0,879	0,617	

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Promax con Kaiser.

Fuente: Elaboración Propia

Las relaciones entre las variables que han surgido tras el análisis predictivo han reducido a 4 los factores que componen el modelo. Los factores que se intuyen los hemos destacado y definido en la Tabla 72, los dos primeros factores tendrán mayor peso, pero serán necesario considerar los cuatro nuevos factores a considerar.

El Factor 1 lo definimos ***Mayor visibilidad del ámbito de actuación***, se predice un incremento positivo a través de la conjunción de la Consolidación de Cuentas y la Transparencia Informativa para los usuarios, con algunas expectativas de contraste con la variable A7 de las contrataciones administrativas.

El Factor 2 lo denominamos **Innovaciones** por aplicabilidad asociada de herramientas que agilicen la rendición de cuentas tales como las técnicas telemáticas e información de la Contabilidad Analítica para la Gestión, las principales aristas requieren el desarrollo de la Contabilidad de Costes e Indicadores.

El Factor 3 permite conjugar elementos para completar la **Información Adicional**, es la confirmación final del modelo del sistema integral con todos los elementos informativos del Sector Público Autonómico: Déficit y deuda pública autonómica, datos provenientes de la ejecución presupuestaria, información económica financiera y resultados de la gestión autonómica para el periodo correspondiente.

En contraste, el Factor 4, que tiene un menor peso explicativo se calificó como un factor de **aplicación de criterios de valoración contable**, que genera altas expectativas de contraste con la variable de eficacia.

Tabla 73. Modelo resumido de buenas prácticas para la rendición de cuentas

FACTORES	VARIABLES PARA EL MODELO IDEAL	PESO
<i>Mayor visibilidad del ámbito de actuación</i>	Consolidación de Cuentas Anuales Autonómicas Transparencia Informativa para los usuarios Contrataciones administrativas	Alto
<i>Innovaciones</i>	Técnicas telemáticas Contabilidad Analítica para la Gestión	Medio Alto
<i>Información Adicional</i>	Déficit y deuda autonómica Datos presupuestarios, financieros y de gestión pública	Medio Bajo
<i>Valoración contable</i>	Aplicación de criterios de valoración contable que sean válidos o aplicables Eficacia de la gestión	Bajo

Fuente: Elaboración Propia

El segundo estudio de las variables contenidas en la Parte B de Control Externo y fiscalización autonómica, incluyó todos los elementos básicos y variables claves propuestas para el adecuado control externo (11 en total), pues las variables tienen una nueva matriz definida positiva, que nos permite proseguir con el análisis.


Tabla 74. Estadísticos descriptivos de las Variables de la Parte B. Control Externo

	Media	Desviación típica	N del análisis
Var12 B1	4,9333	,25371	30
Var13 B2	2,9667	1,12903	30
Var14 B3	4,6333	,61495	30
Var15 B4	3,6333	1,09807	30
Var16 B5	4,1667	1,14721	30
Var17 B6	4,1333	,77608	30
Var18 B7	4,2000	,92476	30
Var19 B8	3,8000	,99655	30
Var20 B9	4,6333	,61495	30
Var21 B10	4,1333	1,33218	30
Var22 B11	4,3333	,71116	30

Fuente: Elaboración Propia

El primer cuadro es el que representa los estadísticos descriptivos, en donde se puede ver la “media” y “desviación típica” de cada una de las variables en estudio, un total de once variables.

La medida de la adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin (Coeficiente KMO) El criterio para decidir sobre la adecuación del análisis factorial de nuestro conjunto de datos es aceptable, con una adecuación de 0,521 y superando la prueba de esfericidad con significación de 0,00.

Tabla 75. KMO y prueba de Bartlett de las Variables de la Parte B. Control Externo

Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		,521
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	173,596
	Gl	55
	Sig.	,000

Fuente: Elaboración Propia

Las comunalidades para la selección de variables de la Parte B. Control Externo Autonómico, se puede comprobar que son altas o significativas, con lo cual se puede decir que las variables quedan explicadas a través de los factores extraídos.

Tabla 76. Comunalidades de las Variables de la Parte B. Control Externo

Factores	Inicial	Extracción
Var13 B2	1,000	,832
Var14 B3	1,000	,819
Var15 B4	1,000	,818
Var16 B5	1,000	,744
Var17 B6	1,000	,961
Var18 B7	1,000	,875
Var19 B8	1,000	,800
Var20 B9	1,000	,697
Var21 B10	1,000	,891
Var22 B11	1,000	,893

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Fuente: Elaboración Propia

En la siguiente Tabla 76 podemos comprobar el porcentaje de varianza explicada para cada factor y el número de factores que han sido extraídas, cuyos autovalores superan la unidad, como se puede comprobar. Entre los cuatro factores extraídos se acumula el 76,663% de la variabilidad de las premisas originales. En otras palabras, se obtiene que el porcentaje que explican los cuatro factores del modelo de la Parte B. Control Externo

Tabla 77 Varianza total explicada de la Parte B. Control Externo

Compo- nente	Autovalores iniciales	Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción	Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación(a)				
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianz a	% acumul ado	Total
1	2,882	26,196	26,196	2,882	26,196	26,196	2,575
2	2,438	22,168	48,364	2,438	22,168	48,364	2,478
3	2,349	21,357	69,721	2,349	21,357	69,721	2,444
4	1,094	9,942	79,663	1,094	9,942	79,663	1,720
5	,855	7,771	87,433				
6	,394	3,578	91,011				
7	,357	3,245	94,256				
8	,243	2,212	96,468				
9	,209	1,902	98,369				
10	,111	1,009	99,379				
11	,068	,621	100,000				

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Fuente: Elaboración Propia

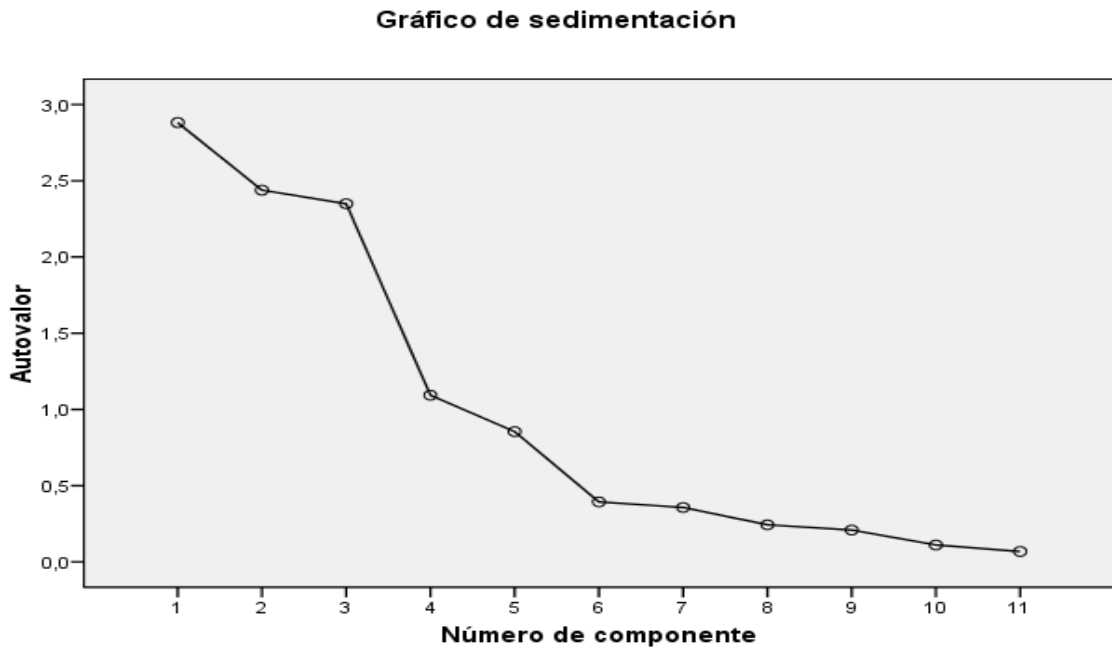


Figura 53. Gráfico de Sedimentación de Componentes Parte B

Fuente: Elaboración Propia

La matriz de componentes que aparece en la Tabla 77 nos indica la carga de cada variable en cada factor, de modo que los factores con unos pesos factoriales más elevados en términos absolutos nos indican una relación estrecha con las variables

Tabla 78. Matriz de configuración de las Variables de la Parte B. Control Externo

Factor	1	2	3	4
Var12 B1	-,009	,666	,063	-,126
Var13 B2	,875	-,240	-,001	,163
Var14 B3	,084	,738	,027	,460
Var15 B4	-,250	,284	,758	,184
Var16 B5	,789	,121	-,347	,006
Var17 B6	-,006	,084	-,112	,996
Var18 B7	-,162	-,428	,759	,072
Var19 B8	,506	-,584	,338	,119
Var20 B9	,154	,773	,247	,152
Var21 B10	,881	,284	,093	-,193
Var22 B11	,135	,288	,974	-,285

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Promax con Kaiser en 7 iteraciones.

Fuente: Elaboración Propia

De las saturaciones para componentes se extrae la explicación de los factores subyacentes, de tal manera que se puede interpretar el primer factor como un factor de *Auditoría de nuevos objetivos*. El segundo factor *Actualidad por el nuevo PGCP*. El tercer factor de *Control Integral*, y el cuarto factor como una única variable muy significativa *Criterio del Devengo*.

Tabla 79. Matriz de estructura de las Variables de la Parte B. Control Externo

	Var21 B10	Var13 B2	Var16 B5	Var19 B8
Factor 1	0,881	0,875	0,789	
	Var14 B3	Var20 B9	Var12 B1	Var19 B8
Factor 2	0,738	0,773	0,666	-0,584
	Var22 B11	Var18 B7	Var15 B4	
Factor 3	0,974	0,759	0,758	
	Var17 B6			
Factor 4	0,996			

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Promax con Kaiser.

Fuente: Elaboración Propia

Las relaciones entre las variables que han surgido tras el análisis predictivo han reducido a 4 los factores que componen el modelo. Los factores que se intuyen los hemos destacado y definido en la Tabla 78. El factor 1 lo definimos ***Auditoría de nuevos objetivos***, se predice un incremento positivo a través de la conjunción de una alta influencia de la Fiscalización de Estabilidad Presupuestaria, la revisión telemática y la auditoría operativa.

El Factor 2 lo denominamos ***Actualidad por nuevo PGCP*** por aplicabilidad asociada de nuevos enfoques de fiscalización y que en promedio producirán mayor transparencia para los usuarios de los informes.

El Factor 3 se conjuga con la Información Adicional, es la finalización del modelo del ***Control Externo Integral*** con el seguimiento de todos los elementos informativos del Sector Público Autonómico. Este factor coincide en el orden ubicación y significado con la predicción para la Parte A.

En contraste, el Factor 4, que tiene menor peso explicativo se calificó como un factor de una única variable muy significativa aportada por la verificación del ***Criterio del Devengo*** y la asignación de recursos.

Tabla 80. Modelo resumido de buenas prácticas para la fiscalización autonómica

FACTORES	VARIABLES PARA EL MODELO IDEAL	PESO
<i>Auditoría de nuevos objetivos</i>	Fiscalización de la estabilidad presupuestaria Revisión telemática Auditoría operativa y de gestión	Alto
<i>Actualidad por nuevo PGCP</i>	Nuevos enfoques de la fiscalización Verificación del contenido de la Memoria Mayor transparencia para los usuarios de los Informes	Medio Alto
<i>Control Externo Integral</i>	Examen de datos presupuestarios, económicos, financieros y los indicadores de gestión pública	Medio Bajo
<i>Criterio del Devengo</i>	Verificación del criterio del devengo	Bajo

Fuente: Elaboración Propia

La propuesta de buenas prácticas se conforma por elementos que provienen de los análisis dinámico y transversal para la comparación de entes públicos a través de los ITI calculados, la incorporación de un estado de situación de las observaciones y recomendaciones, un modelo integral ideal de rendición de cuentas y fiscalización autonómica, con las variables confirmadas por los expertos y como culminación la transparencia informativa por la aplicabilidad de prácticas y revelación adecuada a través de las páginas Web.

6. Transparencia Informativa del sector público autonómico

En las CCAA, la competencia para la regulación en materia de contabilidad pública en sus respectivos ámbitos territoriales corresponde a las Administraciones Autonómicas. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC (2002: 326) destaca en el Libro blanco para la reforma contable que desde sus inicios en las CCAA existió el compromiso de aplicar el PGCP. Las normas autonómicas de adaptación del anterior PGCP se fueron aprobando de forma paulatina en la mayoría de las Comunidades Autónomas, en consecuencia, la reciente reforma del 2010, requerirá una mayor prontitud en la aprobación, adaptación e implementación, para estar en consonancia con la totalidad del sector público español.

El desarrollo de información adicional y voluntaria por segmentos es muy válido y relevante para el sector descentralizado ó autonómico, de acuerdo a la NICSP 18 de la IFAC (2005:517), permitirá mejorar la información

financiera a través de la revelación de datos por segmentos funcionales estratégicos, tales como: secretarías, consejerías, programas, servicios o si fuera el caso por segmentos geográficos, en beneficio del objetivo de rendición de cuentas o Accountability requerida para la transparencia informativa hacia los usuarios. El desarrollo y aplicación de prácticas contables innovadoras incrementarán la cantidad y calidad de la información. En tal sentido, se debe permitir a los usuarios aplicar el *benchmarking* entre los informes de gestión de las CCAA, Álvarez de Miranda García (2006:37) expresa que al igual que el sector público local la rendición de cuentas debe orientarse a la informática, a fin de acercar los plazos y procedimientos de la rendición. Evitar dificultades que generan en algunos casos demoras o incumplimientos, por ello para garantizar la transparencia es necesario que la información sea susceptible de control y revisión. Unas cuentas debidamente aprobadas garantizan su fiabilidad.

La aplicación de las Normas para la Formulación de las cuentas anuales contenidas en el Real Decreto 1159 del MEH (2010b:81020), aporta modificaciones al PGC para empresas y grupos de consolidación, el cual desarrolla la normativa y procedimientos para la consolidación de cuentas y establece como elemento central el criterio de poder y control de una entidad dominante con respecto a otras. Asimismo, de acuerdo al PGCP-2010 queda pendiente la delimitación de los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas que serán los definidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público, que se aprueben por Orden del Ministro de Economía y Hacienda (MEH 2010:37009).

Por otro lado, surgen actualizaciones de la IFAC (2011:2) que actualiza las NICSP anualmente en función de las NIIF. Así se presentan novedades como la nueva norma de consolidación de estados financieros NIIF 10 publicada en mayo de 2011, que viene a sustituir a la NIC 27 y a la SIC 12, de forma que se da una definición de control más amplia puesto que incluye también la teoría de los riesgos y beneficios. La NIIF 10 será de obligada aplicación a partir del 1 de enero de 2013, permitiéndose su aplicación anticipada. Dado que las normas internacionales del sector público siguen a las del sector privado, es de esperar una reforma de la NICSP 6. Asimismo, se aguarda para la rendición de cuentas autonómica la aplicación por analogía al conjunto de los grupos de consolidación del SPA, acercándoles aun más a las normas internacionales de información financiera.

El aumento de la información sobre la gestión pública en las Web oficiales nos ha permitido complementar el análisis prospectivo y se consideró valorar la revelación de información en las páginas web de las CCAA y los OCEX, se observaron la relación y enlaces de los portales oficiales entre ellos. El portal de cada CCAA y su OCEX respectivo deberían estar armonizados y ser complementarios, asimismo deben ofrecer una interacción con los usuarios de la información, permitiéndoles comentarios, consultas o sugerencias.



En esa dirección, manifiestan Gandía Cabedo y Andrés Pérez (2005:41) que las entidades con mayores índices de transparencia son las que más utilizan Internet. Se puede calcular un Índice de revelación de información de los portales de los OCEx existentes en España, para tal fin proponen tres índices parciales: institucional, CCAA y público en general. En otra propuesta, Sanz Santolaria y Kot Meza (2006:96-105) sugieren calcular un ITI de la información divulgada en Internet. La gestión pública se basa en planes y programas se observa necesario mostrar, en las páginas Web, claramente las metas y logros alcanzados a través de las actividades y decisiones tomadas en torno al ejercicio, vinculando resultados y eficiencia. García Crespo (2005:148) expresa que sería deseable que se generalice para la totalidad de CCAA la creación y funcionamiento de los OCEx, para que el sistema gane en coordinación y homogeneidad, considerando que los OCEx reproducen la función fiscalizadora del TCu, las cuatro CCAA restantes que no poseen a la fecha su respectivo OCEx, coordinen el establecimiento de sus respectivas instituciones autonómicas.

En la opinión de Barquero Royo (2009:56) el futuro de la fiscalización debe pasar por un cambio de enfoques de la auditoría financiera y de legalidad aplicada al control interno, de manera que el examen sea más eficiente, más útil y tardará menos en llegar al usuario final de la información. Al utilizar los nuevos enfoques y reducir la inversión de tiempo dedicado a la fiscalización de regularidad, en un futuro los recursos de los OCEx podrán dedicarse a la tendencia internacional de revisión de la gestión y las 3 E's, con base en la normativa y que en definitiva es lo que más interesa al ciudadano.

Entre las variables consideradas para el índice de las Web Rodríguez Bolívar *et al.* (2003:108) sugieren unos contenidos mínimos de reciprocidad, relevancia, información adicional desagregada, fiabilidad, exclusividad, alcance de auditoría: responsabilidad, notificación de errores, carácter completo, oportuno, comparable, criterios, comprensibilidad, diseño, enlaces, consultas, notificación de errores, accesibilidad, idiomas entre otros datos observables en las páginas. De manera básica, consideramos dos índices. El primer índice de las CCAA, como lo presentamos en la Tabla 79, se refiere a los aspectos orientados a los servicios que se ofrecen, idiomas (inglés), posibilidad de interacción a los usuarios, opciones de enlaces importantes y la posibilidad de aplicación de tecnologías de información y comunicación (TIC's). En principio las CCAA abren puertas a los usuarios por el alto indicador de elementos básicos en las Web oficiales.

Internet ha hecho más fácil para los ciudadanos el acceso y localización de la información oficial y la realización de operaciones. Sin embargo, en la práctica, no ha tenido un impacto espectacular sobre la rendición de cuentas. Pina Martínez y Torres Pradas (2008:94) señalan que al predominar las web no interactivas, es una ayuda pero no un medio efectivo para facilitar la participación ciudadana, la discusión o democracia participativa en los procesos de toma de decisiones.

Tabla 81. Web de CCAA Relacionadas con los Usuarios y las Tecnologías

Comunidades Autónomas	Sitio CCAA	Servicios	Idiomas	Usuario	Enlaces	TIC's	Total
Andalucía	juntaandalucia.es	X		x	x	x	4
Aragón	aragon.es	X		x	x	x	4
Asturias	asturias.es	X	x	x	x	x	5
Canarias	gobiernodecanarias.org	X		x		x	3
Cantabria	cantabria.es	X		x	x	x	4
Castilla La Mancha	jccm.es	X		x	x	x	4
Castilla y León	jcyl.es	X		x		x	4
Cataluña	gencat.cat	X	x	x	x	x	5
Extremadura	juntaex.es	X		x	x	x	4
Galicia	xunta.es	x		x	x	x	4
Illes Balears	caib.es	x	x	x	x	x	5
La Rioja	larioja.org	x		x	x	x	4
Madrid	madrid.org	x		x	x	x	4
Murcia	carm.es	x		x	x	x	4
Navarra	navarra.es	x	x	x	x	x	5
País Vasco	euskadi.net	x		x	x	x	5
Valencia	gva.es	x	x	x	x	x	5
Totales	17	17	5	17	15	17	71
Índice de Revelación	1,00 = 100%	1,00	0,29	1,00	0,88	1,00	4,18

Fuente: Elaboración Propia

En el planteamiento de perfiles web, Cárcaba García y García García (2008:82) explican que el principal problema que han debido soslayar en el desarrollo de sus investigaciones ha radicado en la falta de bases de datos completas acerca de los principales aspectos relacionados con la gestión y las finanzas de los EELL, teniendo que recurrir a variables proxy más o menos representativas del aspecto a evaluar. Esto no sólo ha limitado sus enunciados, sino que también ha influido en la interpretación de los resultados. Ellos abogan por el desarrollo de completas bases de datos en el ámbito público que permitan a los investigadores acceder a la información financiera más relevante de las entidades públicas descentralizadas. Al aplicar nuevamente las mismas cinco variables evaluadas de los portales Web de los OCEX en la Tabla 80, obtenemos un segundo índice de los OCEX orientado a los usuarios y TIC's en general, debemos destacar que tiende a ser menor con valor medio de 4, aunque difieren en algunas CCAA.

Al comparar las tendencias entre las páginas Web de las CCAA y los OCEX, las primeras demuestran un promedio ligeramente mayor con el indicador más cercano al usuario, y la variable con menor índice observado es el uso de idiomas en el entorno europeo, al menos el inglés. En comparación con el estudio de páginas de Internet de algunos ayuntamientos, lo señalado por



Martínez González (2005:99) sobre la información financiera más suministrada a través de Internet por los ayuntamientos estudiados es el presupuesto aprobado del ejercicio. Además no se acostumbra a informar en términos de contabilidad financiera y la información sobre indicadores es en general una excepción. Esas premisas nos llevan a la necesidad de observar tales datos en las páginas Web de las CCAA y los OCEX.

Tabla 82. Web de OCEX Relacionados con los Usuarios y las Tecnologías

OCEX	Sitio Web OCEX	Servicios	Idiomas	Usuarios	Enlaces	XBRL	Tota I
ACC	acuentascanarias.org	x		X	x	x	4
CCA	ccuentas.es	x		X	x	x	4
CCCL	consejodecuentas.es	x	x	X	x	x	5
CCG	ccontasgalicia.es	x		X	x	x	4
CCM	camaradecuentasmadrid.org	x		X	x	x	4
CCN	camaradecomptos.navarra.es	x	x	X	x		4
SCA	sindicastur.es	x	x	X	x	x	5
SCC	sindicatura.org	x	x	X	x	x	5
SCCM	sindicaturaclm.es	x		X	x	x	5
SCIB	sindicaturaib.org	x		X	x	x	4
SCV	sindicom.gva.es	x		X	x	x	4
TCu	tcu.es	x	x		x	x	4
TVCP	tvcp.org	x					1
T = 13	Totales	13	5	11	12	11	52
1=100%	Índice de Revelación	1	0,38	0,85	0,92	0,85	4,00

Fuente: Elaboración Propia

Los Índices de revelación de las páginas web: CCAA y OCEX permiten continuar con la comparación de la revelación de información financiera en las páginas web de las CCAA y los OCEX se calculó en la Tabla 81 un nuevo índice estimado con las variables: presupuestos, memoria y cuentas anuales, información sobre cuentas consolidadas, indicadores de gestión y estabilidad presupuestaria (Déficit-Deuda), así como la coordinación entre los portales oficiales de ambas. El Informe de Fiscalización debe tener un vínculo con la memoria de las cuentas anuales, asimismo debe ofrecer una posibilidad de consultar mayor información adicional o explicativa, permitiendo así solicitudes, notas, consultas, denuncias o sugerencias. Puede notarse un indicador más bajo para las CCAA, al pasar de 4,18 a 3,35 en los aspectos de revelación financiera. No obstante, Álvarez de Miranda García (2002:110) destaca que la aproximación de la CCAA a los sistemas de información financiera pública ha sido positiva en los períodos recientes y es necesario minimizar la dispersión de prácticas para que sea posible obtener resultados globales, comparaciones homogéneas y la evaluación de la eficiencia en los diferentes ámbitos territoriales.

Tabla 83. Web CCAA Relacionadas con los Informes, Presupuestos y Cuentas

CCAA	Sitio CCAA	Pptos.	Cuentas	Conso.	Índices	Estab.	
Andalucía	juntaandalucia.es	x					1
Aragón	Aragon.es	x	x	X	x	x	5
Asturias	asturias.es	x	x		x	x	4
C. La Mancha	jccm.es	x	x		x	x	4
Canarias	gobiernodecanarias.org	x			x	x	3
Cantabria	cantabria.es						0
Castilla y León	jcyl.es	x	x	X	x	x	5
Cataluña	gencat.cat	x	x		x	x	4
Extremadura	Juntaex.es	x	x	X	x	x	5
Galicia	xunta.es	x			x		2
Illes Balears	caib.es	x	x			x	3
La Rioja	larioja.org	x			x	x	3
Madrid	Madrid.org	x			x	x	3
Murcia	carm.es	x	x		x	x	4
Navarra	Navarra.es	x	x	X	x	x	5
País Vasco	euskadi.net	x	x		x	x	4
Valencia	gva.es	x			x		2
T = 17	Totales	16	10	4	14	13	57
1=100%	Índice de Revelación	0,94	0,59	0,24	0,82	0,76	3,35

Fuente: Elaboración Propia

En la Tabla 84, se verificó que tanto las páginas Web de los OCEX describen el Plan de actuación, informan en su memoria el alcance de sus trabajos, auditan a otros entes autonómicos además de la Administración, realizan o publican informes de auditoría de gestión y hacen seguimiento a las observaciones y recomendaciones. El índice promedio alcanzó 4,15 de 5, con muy altas puntuaciones de la mayoría de los OCEX.

Con una visión de futuro y con la evidencia de desarrollos más recientes en muchos países de la OCDE y de la UE se han promulgado leyes de acceso a la información de interés público detentada por los organismos públicos. Esta tendencia es una forma de incrementar la transparencia de los poderes públicos y, por tanto, la posibilidad de la ciudadanía de exigir rendimiento de cuentas por parte de los que ocupan puestos de responsabilidad pública. Es así como el programa Sigma de apoyo a la mejora de la gobernabilidad y de la gestión pública (OCDE 2010) desarrolla este factor para la transparencia orientada a todos los posibles usuarios de la información.

En una encuesta sobre la imagen de los OCEX, presentada en el primer Congreso Nacional de Fiscalización, Erbiti Zabalza (2004:12) resaltó que el 85% de encuestados señaló que cuanto más transparentes sean las cuentas de las administraciones, más confiarán en ellas. El 87% dice haber tenido datos por los medios de algún informe de los OCEX y la mayoría (el 91%)



cree que el tema merecía prestarle atención. En cuanto a la comprensión, el 55% piensa que los informes son fáciles de entender frente a un 40% que lo considera difícil y de transparencia: un 71% pide que los organismos públicos se sometan anualmente a auditoría.

Tabla 84. Web OCEx Relacionados con los Informes, Presupuestos y Cuentas

OCEx	Sitio OCEx	Plan	Memoria	Otros A.	Gestión	Seguimiento	Total
CCA	Ccuentas.es	x	x	x	X	x	5
ACC	acuentascanarias.org	x	x	x	X	x	5
TVCP	tvcp.org		x	x			2
CCM	camaradecuentasmadrid.org	x	x	x			3
CCN	camaradecomptos.navarra.es	x	x	x	X	x	5
SCV	sindicom.gva.es	x	x	x			3
SCA	sindicatur.es	x	x	x	X	x	5
SCIB	sindicaturaib.org	x	x	x	X	x	5
SCC	sindicatura.org	x	x	x	X	x	5
SCCM	sindicaturaclm.es	x	x	x	X		4
CCCL	consejodecuentas.es	x	x	x	X		4
CCG	ccontasgalicia.es	x		x	X		3
TCu	tcu.es	x	x	x	X	x	5
T = 13	Totales	12	12	13	11	6	54
1=100%	Índice de Revelación	0,92	0,92	1,00	0,85	0,46	4,15

Fuente: Elaboración Propia

En cualquier país o región se debe avanzar hacia aquellas innovaciones que ayuden a modernizar la función fiscalizadora, mejorando los procesos y actuaciones ya existentes e incorporando nuevas estrategias para el control externo apoyándose en los medios modernos, que tengan los OCEx y delegación. Al comparar los índices de páginas web de los OCEx de las regiones de otros países, como Venezuela, se notan muchas diferencias. La Tabla 85 contiene dos índices comparativos de los usuarios y la Información Financiera de las páginas web de los OCEx de las Entidades Federales.

Debe destacarse que para la elaboración de la Tabla 85 se consideraron las mismas variables de las Tablas 82 y 84, no obstante el promedio comparativo es muy bajo de 1,5 en los aspectos del usuario y 0,92 en la revelación de Información Financiera, por motivo de evidenciarse para el momento del registro de observación directa que 9 de 24 OCEx en Venezuela no ofrecían acceso de información para el público, es decir, en el 37,5% de los casos no se pudo acceder a la página Web, (no tienen página, sin acceso o están en construcción). No obstante, de los que se pudo acceder no se observó en ningún caso la posibilidad de consultar en otros idiomas, ni tienen rendición de información telemática, aunque hacen énfasis en la posibilidad de formular denuncias y en general fomentan la comunicación con los usuarios interesados.

En cuanto a la información financiera, ninguna Contraloría Regional (OCEX) publica los informes de fiscalización con las respectivas cuentas anuales, y escasamente se observan evidencias de auditoría de gestión y seguimiento. Es destacable que el 100% de las Entidades Federales (equivalentes a las CCAA) poseen un ente propio de control externo, creado y en pleno funcionamiento operativo, es decir de los 23 Estados, funcionan 23 Contralorías (OCEX).

Tabla 85. Revelación en Sitios web de OCEX Regionales de Venezuela

Contraloría General del Estado:	Dirección del Sitio Web del OCEX Regional (por Entidad Federal)	Índice de Usuarios	Información Financiera
Amazonas	www.contraloriaestadoamazonas.gob.ve	2	3
Anzoátegui	www.contraloriaanzoategui.gob.ve	3	0
Apure	http://contraloria-apure.gob.ve	2	2
Aragua	www.contraloriadearagua.gob.ve	2	0
Barinas	No dispone de Página Web	0	0
Bolívar	No dispone de Página Web	0	0
Carabobo	www.contraloriacarabobo.gob.ve	3	0
Cojedes	www.contraloriadecojedes.com	2	0
Delta Amacuro	http://contradeltamacuro.gob.ve	3	2
Falcón	www.contraloriaestadofalcon.gob.ve	3	1
Guárico	http://ceguarico.org	2	2
Lara	www.contralorialara.gov.ve	3	2
Mérida	www.cgemerida.gob.ve (Sin acceso)	0	0
Miranda	www.cem.gob.ve	2	2
Monagas	www.contraloriamonagas.gob.ve	3	2
Nueva Esparta	No dispone de Página Web	0	0
Portuguesa	www.contraloriadeportuguesa.gob.ve	2	2
Sucre	www.cgesucre.gob.ve (En construcción)	0	0
Táchira	www.contraloriaestadotachira.gob.ve (Sin acceso)	0	0
Trujillo	http://contraloriatrujillo.gob.ve	1	1
Vargas	No dispone de Página Web	0	0
Yaracuy	www.contraloriaestadoyaracuy.gob.ve (En construcción)	0	0
Zulia	No dispone de Página Web	0	0
República de Venezuela (CGR)	www.cgr.gob.ve	3	3
1=100%	Índice de Revelación	1,5	0,92

Fuente: Elaboración Propia



En relación con las tendencias generales de difusión de información se debe considerar las tendencias internacionales del sector privado para el SPA ó descentralizado, puesto que otros organismos y empresas en general a través de Internet, en los últimos años del estudio seleccionado, es bien conocido que las organizaciones y empresas son más propensas a divulgar información de sus operaciones por este medio, intentando mantener un dialogo permanente y asegurando la transparencia de la información con los distintos grupos de usuarios de la información financiera.

Este capítulo constituyó el fundamento para la validación y confirmación de la propuesta de buenas prácticas como un modelo factible de componentes y variables que garanticen la fiabilidad y transparencia en la rendición de cuentas y el control externo autonómico. La aplicación de la encuesta de opinión a los expertos en fiscalización aportó suficiente información descriptiva de las tendencias predictivas para la investigación y a través de un índice de aceptación se confirmó la valoración y acuerdo de los expertos con respecto a los elementos seleccionados para mantener y mejorar las buenas prácticas. De manera concluyente, se completó la reducción de variables a través de un análisis de factores que aportó la predicción de los componentes principales que garantizan la relación adecuada de las variables para nuestra propuesta. Al final se presentó una descripción de las Páginas Web de las CCAA y los OCEX, vistas desde la perspectiva de buenas prácticas complementarias para la interacción con los usuarios y para la revelación en línea de información financiera.

CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se han pretendido examinar de un modo analítico los factores primordiales que pueden incidir en el grado de interacción entre la Rendición de Cuentas y la Fiscalización Autonómica para ofrecer una visión integradora de futuro. Los sistemas de rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas se complementan con la función fiscalizadora de los Organismos de Control Externo constituyendo una tendencia de modernización y desarrollo hacia la fiabilidad y transparencia de la información financiera y gestión pública descentralizada.

La orientación de la investigación se fundamentó en los objetivos específicos del estudio que permitieron llegar a resultados concretos de cada una de las aplicaciones previstas, se determinaron las perspectivas y tendencias de la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas vinculadas con los Organismos de Control Externo. Asimismo, desde el punto de vista dinámico, se identificaron y comprobaron las principales partidas extraídas de los principios y normas, de los aspectos informativos y resultados de la fiscalización orientada a los usuarios de la información financiera y Contabilidad Pública y Control Financiero Externo, contenidos en los Informes Anuales de Fiscalización de las Comunidades Autónomas. En definitiva, se efectuó un acercamiento hasta los componentes del diseño preliminar de la propuesta factible de buenas prácticas en la rendición de cuentas de las CCAA y de los OCEX tendientes a la transparencia de la información, para que tales factores enriquezcan el modelo de buenas prácticas para su aplicación efectiva.

La selección de las variables claves analizadas se ha basado en el documento de Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, elaborado por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo. Las variables sujeto de estudio han sido identificadas en 40 partidas informativas que de manera clave se incluyen en el diseño del estudio y análisis de los aspectos informativos de la fiscalización de las CCAA por parte de los OCEX contenidas en los respectivos epígrafes de los informes de fiscalización anuales, se han clasificado en 4 grupos o secciones a saber: Partes Introductorias, Resultados, Conclusiones y Recomendaciones, y Presentación e información adicional, en cada ítem se verifica la evidencia que permite asignar un puntaje para medir los parámetros de revelación de cada partida del 0 hasta el 1 (100%). Las Partes Introductorias constituyen los aspectos preliminares y buscan introducir a los usuarios en las generalidades en cuanto a razones y fines de la actuación. Las partidas vinculadas con los resultados de la fiscalización definen detalles del alcance del trabajo, metodología, basamento y aspectos característicos de la información del proceso de examen. Las conclusiones y recomendaciones, son las opiniones y sugerencias de los OCEX con una perspectiva constructiva, independiente y externa. Los elementos de



presentación general, anexos e información adicional explicativa e ilustrativa suele provenir de otras fuentes o terceros. El criterio del diseño de las variables es de origen normativo, son Partidas Obligatorias y otras Partidas Voluntarias son tomadas de normas adicionales relativas a la elaboración y presentación de los informes de fiscalización.

Para realizar el análisis dinámico y la contrastación empírica en este trabajo de tesis se ha utilizado metodológicamente la escala de Likert para la valoración de las partidas informativas para construir el Índice de Transparencia Informativa (ITI). Hernández Sampieri *et al.* (2003:368) describe el método como un enfoque vigente y ampliamente popularizado en investigaciones empíricas, otorgándose en el estudio los valores de 5 escalas, desde la puntuación de 0 = Opaco hasta el 1 = Transparente, y en términos porcentuales para el ITI del 0 (ninguna revelación) hasta el 100% (revelación total, explícita y absoluta), esta ha sido la cuantificación estándar considerada pertinente para aplicar en estudios de transparencia informativa, basándonos en estudios anteriores de autores señalados como: Barret (1976:13), Robbins y Austin (1986:416), García Meca y Martínez Conesa (2004:66), Gómez Sala *et al.* (2005:12), Díaz Riffo (2007:13) o González Díaz (2005:142), de manera que es comparable con otros estudios y otros países. Se considera una escala de tipo ordinal que permitió transformar en cuantitativas las variables para el estudio y análisis, a través de la puntuación de las observaciones.

La elaboración de las buenas prácticas se ha basado para la metodología de conformación de las variables en una técnica de consulta a especialistas modificada, la cual significa que se buscó el consenso con un grupo reducido de asesores con experiencia en auditoría y conocedores del sector público y con visión de futuro, con el anonimato de los colaboradores, a fin garantizar la independencia e imparcialidad de los asesores. El cuestionario es un complemento para el estudio de datos no contenidos en los informes, aplicado directamente a los expertos en fiscalización, los objetivos de la aplicación de la encuesta están orientados a confirmar y recopilar la opinión sobre las perspectivas de la rendición de cuentas y las tendencias del control externo de las CCAA. El análisis de evolución histórica de Contabilidad y Auditoría Pública permite conformar una batería de criterios sustentados para la propuesta de buenas prácticas. El cuestionario se elaboró partiendo del marco teórico contable público, de las reformas y perspectivas de futuro propuestas por los organismos internacionales y diversos autores como Nicolás Bravo (2010:16), Robleda Cabezas (2010:88), Montesinos Julve (2008:65), Campos Fernández y Grau Ruiz (2007:90), Jiménez Hernández (2009:59), Delgado Jalón, González Pérez y Delgado Jalón (2010:35), ampliamente justificadas por avances tales como el nuevo PGCP-2010, las reformas mercantiles (Ley 16/2007), el nuevo PGC (RD 1514/2007) y las NICSP emitidas por la IFAC (2011:13). La encuesta la respondieron expertos vinculados a los Órganos de Control Externo y el Tribunal de Cuentas.

Estos análisis han permitido la contrastación y por tanto verificar o rechazar las hipótesis formuladas, que se resumen en las siguientes:

La **Hipótesis Nº 1** señala que si se incrementa el número de potenciales usuarios de los informes públicos se incrementará el grado de revelación de información en la rendición de cuentas por parte de los OCEX. Planteándose como premisa una relación proporcional positiva y directa a mayor cantidad o tamaño de la población, será mayor el nivel de divulgación del ITI. El estudio se sustentó a través de la muestra seleccionada de las CCAA, para el estudio del comportamiento interanual de 1999 hasta el 2008, una muestra de las CCAA que poseen OCEX propio y han publicado Informes de Fiscalización a la fecha: Andalucía, Canarias, Cataluña, Galicia, Madrid, Navarra, País Vasco y Valencia

La **Hipótesis Nº 2** establece una relación de igual comportamiento a mayor presupuesto y capacidad de gestión económica, mayor será la necesidad de divulgación del ITI de los OCEX, en el proceso de rendición de cuentas.

La **Hipótesis Nº 3** se basa en la premisa de que el resultado de la fiscalización y las recomendaciones sugeridas son oportunas y adecuadas en cuanto menor sea el tiempo de emisión medido en días, cuanto más pronto se emita el informe mayor utilidad tendrá. La formulación de la hipótesis tiene una orientación negativa, al no justificar el número de días o los retrasos por la supuesta necesidad de mayor tiempo para el proceso de rendición, control y la revelación medida por los ITI.

La **Hipótesis Nº 4** está definida por la existencia de una relación entre el grado de reiteración de las salvedades por excepciones a la regularidad financiera, al cumplimiento de la legalidad y las reiteraciones de las recomendaciones generales.

Las variaciones de los indicadores de transparencia informativa y revelación nos han permitido inferir la **Hipótesis Nº 5** con el supuesto de una relación significativa de las variaciones en los ITI parciales de Resultados, Conclusiones y Recomendaciones sobre el ITI Global Promedio. En tal sentido, se decidió aplicar un análisis de correlación bivariada, para explorar a pares el comportamiento y evolución transversal de las variaciones y predecir posibles relaciones con significación estadística.

Los Informes de fiscalización autonómica muestran un nivel informativo particular y característico de la cultura institucional de cada Órgano de Control Externo, según el análisis de evolución histórica en la serie estudiada de 10 años, se demostró que los OCEX autonómicos han incrementado sus actuaciones y el TCu ha dejado paso observando una pendiente negativa, tendiente a cero, como predicción a simple vista se deduce la orientación a delegar la auditoría del SPA a los OCEX respectivos a cada una de las CCAA, en tal sentido, el pronóstico será la creación y funcionamiento de nuevos OCEX, como efectivamente ocurrió en fecha reciente en Aragón. Dichos informes contienen en diferentes medidas los elementos básicos normativos para los informes de auditoría, por lo que se



hace necesario diseñar y aplicar un mecanismo de comparación para el benchmarking, en tal sentido se construyó un Índice de Transparencia Informativa (ITI), con el propósito de analizar las diferencias en el contenido y formato, a fin de cuantificar su impacto en el grado de revelación de información, no obstante, se constató que la mayoría de los informes se basan en el cumplimiento de los principios de Contabilidad Pública y expresan las conclusiones y sugerencias pertinentes al control externo.

La relación de los Índices de Transparencia Informativos con tres factores independientes de la situación autonómica: población, presupuesto autonómico y días de emisión de los informes, confirman las hipótesis de relación significativa entre dichos factores autonómicos con los ITI calculados, no se confirman las **Hipótesis 1 y 2**, por las contrastaciones de correlación con poca significación, puesto que la mayor población, o mayor presupuesto asignado no incrementa el grado de transparencia, con lo cual puede notarse una relación inversa de coeficiente de correlación negativo, que asoma la deducción de la posibilidad de una mayor revelación de información en CCAA con menor población o recursos presupuestarios.

En contraste, si se confirma la **Hipótesis 3**, bajo la premisa del comportamiento de los retrasos en la elaboración de los Informes de Fiscalización Autonómica, determinándose una relación directa e inversa a menor número de días de emisión mayor será el grado de revelación de los ITI calculados, es decir, las demoras o retrasos en el proceso de emisión de los Informes, generan opacidad y una menor revelación de los Índices de Transparencia. No se puede justificar el número significativo de días para emitir los informes o los retrasos por la necesidad de mayor tiempo para el proceso de rendición, control pues la revelación medida por los ITI se verá afectada negativamente. Un mayor tiempo para elaborar el informe no se corresponde con un aumento de la revelación de información. Se deberían unificar los plazos para los procesos de rendición de cuentas, ejecución de auditorías integrales de forma interina, previas a la conformación definitiva de la Cuenta General y lograr que la emisión del Informe de Fiscalización sea oportuna para los usuarios, en plazos iguales para todas las CCAA.

La rendición de cuentas solo mejora tras la emisión de conclusiones y sugerencias oportunas, concisas y pertinentes, acorde con propuestas actuales relativas al informe, como el libro amarillo de la GAO (2011), para ello es indispensable lograr la reducción de los días de emisión de los Informes Anuales.

Se ratifica la **Hipótesis 4** que proponía una relación entre las variables explicativas de salvedades por excepciones a la regularidad financiera, salvedades al cumplimiento de la legalidad con respecto a la variable que agrupaba las recomendaciones generales, efectivamente se lograron demostrar las correlaciones con significación estadística, producto de la variabilidad de las observaciones interanuales de las variables explicativas cuantificadas a través del grado de reiteración en los Informes. Se pudo

determinar la influencia positiva directa de las reiteraciones de las variables explicativas de salvedades de control externo sobre las recomendaciones y sugerencias para la mejora de la gestión autonómica.

Sobre las variaciones de los Índices de Transparencia Informativa Parciales y Global, se corrobora la **Hipótesis 5** que sugería una relación entre las variables explicativas producto del comportamiento de las variaciones de los ITI parcial de Resultados, ITI parcial de Conclusiones y Recomendaciones con respecto al comportamiento del ITI Global, queda pendiente desarrollar e identificar si existen otros elementos, no estudiados hasta ahora, que puedan explicar o incidir en la reiteración de observaciones y en la variación interanual de una mayor o menor revelación de los ITI calculados.

Se ha evidenciado una tendencia de alta aceptación entre los expertos consultados sobre los aspectos principales relativos a la mejora de la transparencia, el control y la rendición de las cuentas autonómicas. Por lo que se ratifica la **Hipótesis 6**, que sustenta el modelo de buenas prácticas basado en un sistema de información integral de rendición de cuentas sujeta al control externo autonómico, orientado a la transparencia informativa, con prioridad para los usuarios y la incorporación de innovaciones de acuerdo a las perspectivas de la rendición de cuentas y el control externo del SPA. Las variables con un menor grado de aceptación requerirán la difusión y discusión de sus ventajas y conveniencias de implementación, tales como las tres menos valoradas, la Consolidación de Cuentas en las CCAA, la incorporación de la revisión telemática de datos y la aplicación del criterio del devengo en los presupuestos y estimaciones, aun cuando no fueron rechazadas se requiere de una mayor divulgación para lograr la aceptación por parte de las administraciones y los OCEX.

Las corrientes actuales del proceso de desarrollo del control externo determinan las tendencias de la fiscalización del SPA, matizadas por una mezcla de factores tradicionales y normativos, combinados con innovaciones y progresos en las actuaciones acordes con la modernización del sector público y las tendencias internacionales. Es destacable la deducción del origen de las diferencias en el estilo y actuaciones de los OCEX, explicado por la dependencia exclusiva a los Parlamentos de las CCAA, en lugar de estar conectados o coordinados con el TCu, como Entidad Fiscalizadora Superior, lo cual permitiría unificar y homogeneizar actuaciones y procesos. La determinación de las tendencias llevó a identificar la necesidad de aplicación de auditorías integrales en el SPA, lo cual posteriormente conformó el eje transversal de la propuesta final esgrimida para el modelo de buenas prácticas.

El estudio del Análisis de los Componentes Principales confirman un modelo con una relación de las variables para la rendición de cuentas autonómica ideal, en primer término un alto factor para una mayor visibilidad del ámbito de actuación (subjetivo), aprovechamiento de las innovaciones, adicionar información adicional complementaria de estabilidad presupuestaria y en



menor medida la aplicación de los criterios adecuados de valoración contable, sin descuidar la eficacia del SPA. La tendencia de un control externo fiable y de calidad se debe basar en los componentes principales basado en las auditorias de nuevos objetivos y novedades como la información no financiera complementaria o voluntaria son muy importantes para revelar a los usuarios los resultados de la gestión pública, además de corresponderse con la actualidad incorporada por el PGCP, indiscutiblemente sustentada en un control integral y persiguiendo la aplicación del criterio del devengo en el contexto de la gestión de los recursos escasos, de gran importancia para la actualidad. La difusión de información financiera pública a través de Internet es una gran ventaja comparativa para las buenas prácticas, ello facilita el análisis externo. Las ventajas que ofrecen Internet y las TIC's para difundir la información de manera amplia y así establecer un canal de comunicación con el destinatario de la misma. La propuesta de buenas prácticas, es recomendable y factible a otros países, con OCEx propio, para desarrollar la interacción y coordinación de una rendición de cuentas eficaz y oportuna.

LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN

La rendición de cuentas estudiada desde la voluntad política de revelar información oportuna y completa, considerando las posibilidades de discusión y aprobación de normativa para la revelación de información transparente, asignación de recursos para tales fines y conocimiento de la responsabilización de los sujetos encargados de hacerla posible.

Sería de interés estudiar el análisis de calidad de la información a desarrollar por los OCEX en la fiscalización anual, en el contexto de la consolidación de cuentas anuales, producto de la aplicación de criterios similares al sector empresarial y la consecuente ampliación del perímetro de consolidación a aquellas entidades creadas para lograr los propósitos públicos de las CCAA.

Considerando las tendencias internacionales y el impacto del retraso en la emisión de los Informes de Control Externo en la revelación y transparencia informativa, sería importante estudiar los elementos estratégicos, legales y de procedimientos administrativos para unificar los lapsos legales, con el fin de disminuir los días para la rendición de cuentas y emisión de los Informes de Fiscalización de la Cuenta General Consolidada de las CCAA.

El diseño de los criterios para la determinación, cuantificación, valoración de las variables explicativas reiterativas en los Informes Anuales con el propósito de proponer un modelo para la formulación de un estado de situación de las salvedades, observaciones y recomendaciones de Control Externo Autonómico, coordinado por los OCEX para todas las CCAA.

El estudio de la factibilidad de la participación de la colectividad en el control económico financiero y de la gestión de entes autonómicos descentralizados, sean los mismos usuarios de los servicios públicos u otros. El fortalecimiento de la Rendición de Cuentas, podrá considerar la apertura del control para la transparencia en la gestión pública.

Se justifican sobradamente la realización de estudios adicionales de la revelación de información en las Páginas Web y su normalización. Partiendo de la visión de promover la rendición de cuentas más allá de la legalidad, con información adicional y voluntaria de fácil acceso para los usuarios.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alejos Garmendia, Beatriz (2002) ***Auditoría de Gestión Pública: Una Propuesta Metodológica***. Instituto Vasco de Administración Pública. Bilbao.
- Álvarez de Miranda García, Ramón (2006). ***Fiscalización del sector público local y rendición de cuentas***. Revista Española de Control Externo. Volumen VIII, Nº 23. Mayo 2006. Páginas 27-38.
- Álvarez de Miranda García, Ramón (2002). ***La Fiscalización del Tribunal de Cuentas***. Revista Española de Control Externo. Volumen IV, Nº 12. 2-2002. Páginas 107-114.
- Álvarez Rendueles, José Ramón (1996). ***Comunicación y Control***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 5. Abril 1996. Páginas 75-77.
- Álvarez Tolcheff, Enrique (2011). ***Los Marcos Éticos: Un paso más hacia las Auditorías de la Integridad en el Sector Público***. Revista de la Red de Expertos Iberoamericanos en Fiscalización. Número 8. 2º semestre de 2011. Editada por el TCu. REI. Páginas 8-14.
- Alzola Martínez de Antoñana, Aitor (1997). ***Técnicas de Auditoría Pública***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 12. Diciembre 1997. Páginas 59-62.
- Amengual Antich, José (2009). ***El control de los entes instrumentales***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Número 49 (2009). Páginas 51-62.
- Antuñano Maruri, Isidro y Fuentes Prósper, Víctor (2002) ***Áreas críticas de la política presupuestaria autonómica. El caso de la Administración de la Generalitat Valenciana***. V Jornadas de Política Económica. (Archivo ordenador). Bilbao, 23 y 24 de mayo de 2002.
- Apellániz Gómez, Paloma (1997). ***La información elaborada con criterio de devengo: reflexiones sobre su justificación utilitarista***. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Nº 92. Páginas 657-695.
- Aranda Soria, Sonia (2009) ***Transparencia en la Gestión Pública. El papel de Internet de Control***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 49. Noviembre 2009. Páginas 121-133.
- Arbesú López, Pilar (2000). ***La Consolidación de Cuentas en el Sector Público Local***. Entemu. Volumen XII. Año 2000. UNED. Asturias.

- Arias Rodríguez, Antonio (2007). ***Rendición de cuentas y dominio efectivo***. Bitácora Fiscalización.es. Viernes 24 de Abril de 2009.
- Armet I Coma, Lluís (2004). ***Control Externo del Sector Público***. Revista Española de Control Externo. Volumen 6. Nº 16. Dic. 2004. Páginas 105-122.
- Arnaboldi, Michela y Lapsley, Irvine (2009). ***On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity***. European Accounting Review. Vol. 18, No. 4, 2009. Páginas 809-836.
- Arnal Suria, Salvador y González Pueyo, Jesús M. (2007). ***Manual de presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales***. 6ta Edición. La Ley. Grupo Wolters Plumer. El consultor de los ayuntamientos. Madrid.
- Arnedo Orbañanos, Miguel Ángel (1999). ***Las funciones, competencias y obligaciones del Tribunal de Cuentas del Estado con relación a las Comunidades Autónomas***. Revista Española de Control Externo. Volumen 1, Nº 1. 1999. Páginas 59-88.
- Arnedo Orbañanos, Miguel Ángel (1996). ***El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en los procesos de Modernización del Estado***. Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 20. 1996. Páginas 39-49.
- Audit Commission (2010). ***Code of Audit practice 2010. For Local NHS bodies***. Marzo 2010. 25 Páginas. (Documento en línea). <http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/MethodologyAndTools/Guidance/20100310nhscodeofauditpractice.pdf>. (Consulta 2011, Enero 13)
- Baker, C. Richard y Owsen, Dwight (2004). ***Increasing the role of Auditing in corporate governance***. Critical Perspectives on Accounting. Nº 13. Páginas 783-795.
- Barea Tejeiro, José (2004). ***La necesidad de transparencia en la Gestión Pública***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 33. Julio 2004. Páginas 13-24.
- Barquero Royo, Miguel (2009). ***El control interno en trabajos de fiscalización***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 47. Abril 2009. Páginas 47-56.
- Barret, M. Edgar (1976). ***Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting***. Journal of Accounting Research. Volumen 14. Nº 1. Spring. Páginas 10-26.



- Behn, Robert D. (2001). ***Rethinking Democratic Accountability***. Brookings Institution. Washington DC.
- Bellod Redondo, José Francisco (2008). ***Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 45. Septiembre 2008. Páginas 103-115.
- Benito López, Bernardino y Bastida Albaladejo, Francisco José (2007). ***La Consolidación de Cuentas en las entidades locales españolas: un estudio empírico***. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXXIII. Nº 134. 2007. Páginas 351-388.
- Benito López, Bernardino y Bastida Albaladejo, Francisco José (2006). ***Propuesta de un Índice de Transparencia Presupuestaria***. En: IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC. (Archivo ordenador). Logroño. La Rioja. 23 y 24 de Febrero 2006. Páginas 1-26.
- Benito López, Bernardino; Montesinos Julve, Vicente y Vela Bargues, Jose Manuel (2003). ***Local and regional: Accounting and reporting in Spain: An empirical outlook***. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. Volumen 15. Número 1. Spring 2003. Páginas 67-91.
- Benito López, Bernardino y Hernández Fernández, Joaquín (1996). ***Los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la legislación de los OCEX***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 7. Octubre 1996. Páginas 61-65.
- Benito López, Bernardino (1996). ***El concepto de Entidad en Contabilidad Pública***. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XXV. Nº 88. Páginas 683-713.
- Bernal Torres, César (2000). ***Metodología de la Investigación para Administración y Economía***. Prentice Hall. Bogotá.
- Biglino Campos, Paloma (2008) ***La posición Institucional de los Órganos de control Externo en los nuevos estatutos de autonomía***. En: Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas. Editorial Lex Nova. Valladolid. Páginas 18-43.
- Bisbal Aróztegui, Pedro (1995) ***El Tribunal Constitucional y los OCEX Autonómicos***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 2. Julio 1995. Páginas 52-61.
- Blasco Lang, José Juan (2004). ***El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria***. Revista Española de Control Externo. Nº 18. Septiembre 2004. Páginas 169-188.

- Bovens, Mark (2005). **Public Accountability**. In The Oxford Handbook of Public Management. Chapter 8. Edited by Ewan Ferlie, Laurence E. Lynn Jr., and Christopher Pollitt. 804 pages. 27-10-2005
- Boyne, George, Gould–Williams, Julian, Law, Jennifer y Walker, Richard. (2002). **Plans, performance information and accountability: the case of Best Value**. Public Administration. Volumen 80. Número 4. Páginas 691–710.
- Bretón Azofra, Isabel y Jiménez Calvo, Pedro (2006) **Incidencia de las normas sobre estabilidad presupuestaria en la Contabilidad del Sector Público Autonómico**. En: IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC. (Archivo ordenador). Logroño, La Rioja 23 y 24 de febrero 2006. Páginas 15.
- Brusca Alijarde, María Isabel (2011): **Treinta años de Investigación en Contabilidad y Gestión Pública en España**. Revista de Contabilidad. Vol. 13. Nº 2. Enero-Junio 2011. Páginas 175-209.
- Brusca Alijarde, María Isabel (2010). **Los estados financieros en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública**. Revista Española de Control Externo. Volumen 12. Nº 35. 2010. Páginas 145-170.
- Brusca Alijarde, María Isabel y Montesinos Julve, Vicente (2006). **La Armonización de la Contabilidad Pública en el contexto internacional**. En: IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC. (Archivo ordenador). Logroño. La Rioja. 23 y 24 de Febrero 2006. Páginas 47.
- Burgess, Keith; Burton, Caroline y Parston, Greg (2002). **Accountability for Results**. Public Services Productivity Panel. (Archivo ordenador). London. Páginas 16.
- Cabeza del Salvador, Ignacio (2009). **Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública**. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Número 47. Páginas 27–45.
- Cabeza del Salvador, Ignacio (2003). **El Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad y Auditoría en España: Repercusión en la Contabilidad y Auditoría Pública**. Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 143. Año XIII. Abril 2003. Páginas 24-29.
- Cabeza del Salvador, Ignacio (2002). **Propuesta de un modelo de gestión de calidad para los OCEX**. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 26. Abril 2002. Páginas 4-13.
- Cabeza del Salvador, Ignacio (1999). **El Papel Constructivo del Control Externo: Las Recomendaciones emitidas**. Análisis Local. Nº 27, 1999, Páginas 111-114.



- Cabezas de Herrera Pérez, Miguel Ángel (2005). ***La Fiscalización de las nuevas competencias.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 37. Noviembre 2005. Páginas 17-24.
- Cabezas de Herrera Pérez, Miguel Ángel (2003). ***Los Órganos de Control Externo Regionales.*** Análisis Local. Nº 49. IV/2003. Páginas 29-38.
- Cabezas de Herrera Pérez, Miguel Ángel (2000). ***La descentralización del Gasto Público en España.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 20. Marzo 2000. Páginas 41-48.
- Campos Fernández, María y Grau Ruiz, María Amparo (2007). ***El Presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 41. Abril 2007. Páginas 83-96.
- Canales Aliende, José Manuel (2000). ***Los retos en la gestión financiera del sector público.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 21. Septiembre 2000. Páginas 22-24.
- Cansino Muñoz-Repiso, José Manuel (2001). ***Evaluar al Sector Público Español.*** Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- Cárcaba García, Ana y García García, Jesús. (2008): ***Determinantes de la divulgación de información contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales.*** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXXVII. Nº 137. Enero- Marzo 2008. Páginas 63-84.
- Cardona Peretó, Francisco (2011). ***Una Función Pública que rinde cuentas.*** Revista de Red de Expertos Iberoamericanos (REI) en Fiscalización. Nº 7. 1er Semestre 2011. Páginas 19-38.
- Carrasco Díaz, Daniel (Coordinador) (2011). ***Contabilidad Pública. Adaptada al PGCP 2010. Fundamentos y Ejercicios.*** Ediciones Pirámide, S.A. 1ª edición., 1ª impresión. (04/2011). Madrid. 880 páginas.
- Carrasco Díaz, Daniel; Morales Caparrós Mª Jesús y Sánchez Toledano, Daniel (2010). ***El libro blanco de los costes en las universidades: análisis del coste de los servicios universitarios como base de información para los modelos de financiación de la Universidad Pública Española.*** Revista del Instituto Internacional de Costos. ISSN 1646-6896. Nº 6. Enero / junio 2010.
- Carreras Boadas, Jaume (2011). ***El informe de auditoría y los nuevos tipos de salvedades.*** Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 235. Páginas 50-57.

- Carreras i Puigdemongolas, Josep María (2001). ***Relaciones entre los diferentes niveles de Control Externo en Estados para - federales: El caso de España.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 25. Diciembre 2001. Páginas 69-75.
- Carreras i Puigdemongolas, Josep María (1998). ***Indicadores de gestión de los servicios públicos locales. Una propuesta de actuación.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 13 y 14. Junio 1998. Páginas 7-14.
- Casado Robledo, Susana (2004). ***La Contabilidad del Sector Público Estatal: Nuevo concepto, nuevas perspectivas. El Título V de la Ley General Presupuestaria.*** Revista Española de Control Externo. Nº 18. Septiembre 2004. Páginas 151-168.
- Casado Robledo, Susana (2002): ***Nota bibliográfica sobre la obra La Consolidación de Cuentas en el Sector Público, de Santiago Fuentes Escribano y Elisa María Gómez Méndez.*** Revista Española de Control Externo. Vol. IV. Nº 11. Mayo 2002. Páginas 153-168.
- Castells, Antoni (2002). ***El Tribunal de Cuentas Europeo y sus relaciones con el Tribunal de Cuentas de España.*** Revista Española de Control Externo. Volumen IV. Nº 12. Septiembre 2002. Páginas 113-130.
- Chan, James L. (2007). ***Menos es más: Principios para la contabilidad pública.*** Revista Española de Control Externo. Volumen IX. Nº 27. Septiembre 2007. Páginas 141-158.
- Chow, Chee W. y Wong-Boren, Adrian (1987). ***Voluntary Financial Disclosure by Mexican Corporations.*** The Accounting Review. Volumen 62. Nº 3. Julio 1987. Páginas 533-541.
- Comisión de las Comunidades Europeas - CCE (2001). ***La gobernanza europea Un libro blanco.*** COM (2001) 428, Bruselas, 25.7.2001. Páginas 40.
- Consejo Científico del CLAD (2000). ***La Responsabilización (Accountability) en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana.*** Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. (Archivo ordenador). 39 Páginas.
- Contraloría General de la República de Panamá (2005). ***La Rendición de Cuentas.*** Revista de Control Fiscal. Contraloría General de la República de Venezuela. Nº 157. Enero - Abril 2005. Páginas 11-20.
- Cortell Giner, Robert P. (2008). ***La nueva delimitación del ámbito subjetivo y objetivo del sector público en materia de contratos en la Ley 30/2007. Los sectores especiales.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 45. Septiembre 2008. Páginas 58-65.



- Cortell Giner, Robert P. (2000). ***Problemática del ámbito subjetivo de la Ley de Contratos.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 21. Septiembre 2000. Páginas 58-65.
- Cortell Giner, Robert P. (1996). ***Órganos Autonómicos de Control y Responsabilidad contable.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 4. Enero 1996. Páginas 50-55.
- Cortes, Josep. (2006). ***The International Situation Vis-à-Vis The Adoption of Accrual Budgeting.*** Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. Volumen 18. Número 1. Spring 2006. Páginas 1-26.
- Crespo Domínguez, Miguel Ángel (1996): ***La Rendición de Cuentas Generales en el Sector Público.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 20. 1996. Páginas 111-120.
- Cubillo Rodríguez, Carlos (2003). ***Las Relaciones del Tribunal de Cuentas con el Tribunal de Cuentas Europeo y con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 1. Abril 1995. Páginas 32-33.
- Cubillo Rodríguez, Carlos (2002). ***Hacia una teoría general sobre la corrupción en la vida pública.*** Revista Española de Control Externo. Nº 11. Mayo 2002. Páginas 37-90.
- Cuñado Ausín, Gregorio (2010). ***El Control Externo y el nuevo Plan General de Contabilidad Pública.*** Revista Española de Control Externo. Volumen 12. Nº 35. 2010. Páginas 201-224.
- Cuñado Ausín, Gregorio (2008) ***El Control Externo del Sector Público y su contribución a la mejora de la gestión pública.*** En: Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas. Editorial Lex Nova. Valladolid. Páginas 160-197.
- Cunill Grau, Nuria (2006). ***La transparencia en la gestión pública ¿Cómo construirle viabilidad?.*** Estado, Gobierno, gestión pública. Revista Chilena de Administración Pública. Nº 8. Páginas 22-44.
- Da Costa Marques, Maria da Conceição y Marques de Almeida, José Joaquim (2004). ***Intensificar el papel de la Auditoría en el sector público: Una oportunidad para reforzar la eficiencia en las organizaciones.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 32. Abril 2004. Páginas 31-43.
- De Pablos Escobar, Laura y Valiño Castro, Aurelia (2000). ***El control legal de la actividad económica financiera de nuestras Comunidades Autónomas.*** Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública. Nº 155. Instituto

- de Estudios Fiscales. (Universidad Complutense de Madrid). Páginas 105-120.
- De Vicente Martín, Ciriaco, De Vega Blázquez, Pedro; Sánchez del Águila, Miguel Ángel; y Sueiras Pascual, Manuel (1999). ***La vertebración de las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Fiscalización Externa de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras: la cooperación y la enmienda de gestión.*** Revista Española de Control Externo Volumen 1. Nº 2. Páginas 89-126.
- Delgado Jalón, José Luis; González Pérez, José Manuel y Delgado Jalón, M^a Luisa (2010). ***Sistema de información económica pública multidimensional: proyecto SIEMUL.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 51. Abril 2010. Páginas 31-44.
- Díaz Rizzo, Paola Andrea (2007). ***Un índice de transparencia financiero-contable para las empresas chilenas.*** CAPIV REVIEW. Volumen Nº 5. Páginas 9-18.
- Díaz Zurro, Alicia (2002). ***El Control Externo visto desde el Control Interno.*** Revista Española de Control Externo. Nº 12. Septiembre 2002. Páginas 89-112.
- Dodero Jordán, Adolfo (2008) ***Guía práctica de la Contabilidad Presupuestaria de las Entidades Locales.*** Editorial Aranzadi. Pamplona.
- Durán Alba, Juan Fernando (2008) ***La aplicación de la doctrina del tribunal constitucional a la articulación del control externo en el estado autonómico.*** En: Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas. Editorial Lex Nova. Valladolid. Páginas 44-65.
- Echart Muñoz, Enara; Cabezas Valencia, Rhina y Fernández García, María Mercedes (2010) ***La estructura del proceso de investigación.*** En: Metodología de investigación en cooperación para el desarrollo. Instituto Universitario de Desarrollo y Cooperación – IUDC. Los Libros de la Catarata. Madrid. España. Páginas 75-122.
- Egea Ibáñez, Enrique (2005). ***Lecciones de Hacienda Pública: Sector Público y Presupuestos.*** Diego Marín Librero Editor. Primera Edición. Murcia.
- Erbiti Zabalza, Fermín (2005). ***Los estudios de opinión sobre las instituciones de control: La experiencia de la Cámara de Comptos de Navarra.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 37. Noviembre 2005. Páginas 35-44.
- Erbiti Zabalza, Fermín (2004). ***Cuanto más transparente es una institución, más sensación de eficiencia, confianza y credibilidad trasmite: Entrevista a Juan José Toharía.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 33. Julio 2004. Páginas 9-12.



- Erbiti Zabalza, Fermín (2003). ***La comunicación: asignatura pendiente de las instituciones de control.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 30. Junio 2000. Páginas 4-13.
- Escosa Vicente-Cervera, Joaquín (2003). ***Los nuevos horizontes del control externo de las entidades locales en el Tribunal de Cuentas. Observaciones de un auditor.*** Análisis Local. Nº 49. IV/2003. Páginas 39-50.
- Escudero Bustamante, Julio (2008). ***El presupuesto por resultados en la Comisión Europea.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 51/2008: 325-352.
- Espadas Moncalvillo, Luis (2008). ***Entrevista al Secretario General de Presupuesto y Gastos.*** Revista Cuenta con IGAE. Nº 20. Páginas 3-7.
- Espadas Moncalvillo, Luis (2006). ***La nueva normativa sobre estabilidad presupuestaria.*** Revista Española de Control Externo. Volumen VIII. Nº 24. Septiembre 2006. Páginas 13-28.
- EURORAI (2007) ***El Control Externo del Sector Público Autonómico en España.*** En: Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa. Un estudio comparativo. Segunda Edición revisada y ampliada. Valencia, España. Páginas 23-39.
- Fariña Busto, Luciano (2004). ***El Sistema de Control Externo en España. Situación y Perspectivas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 33. Julio 2004. Páginas 25-38.
- Fernández Fernández, José Miguel y Pablos Rodríguez, José Luis (1999): ***La Consolidación de Cuentas en los grupos locales.*** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXVIII. Nº 98. Enero- Marzo 1999. Páginas 13-42.
- Fernández Fernández, José Miguel; Rodríguez Pérez, Alicia y Morala Gómez, Belén (2001): ***La Consolidación de Cuentas en el Sector Público. Aplicación a las cuentas anuales de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*** Colección Arithmós de Economía 3. Universidad de León.
- Fernández Jiménez, Maria del Valle (2005). ***Las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de cuentas sobre el análisis del déficit público en el contexto de a Unión Económica y Monetaria.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 35. Abril 2005. Páginas 47-54.
- Fernández Llera, Roberto (2011). ***Nuevas demandas de control a los Órganos de Control Externo en la función de supervisión.*** Auditoría Pública.

Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 53. Abril 2011. Páginas 21-33.

Fernández Llera, Roberto (2009a). ***Colaboración público-privada como elusión de la estabilidad presupuestaria***. Revista de Estudios Regionales. Volumen. Ext. VIII. Páginas 337-350.

Fernández Llera, Roberto (2009). ***Fiscalización de la Gestión Pública en los Órganos de Control Externo de las CCAA***. Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 57. 2009. Páginas 135-154.

Fernández Rodríguez, Emilia María y González Díaz, Belén (2003). ***La fiscalización de las Universidades por los Órganos de Control Externo***. Revista Española de Control Externo. Volumen V. Nº 4. Páginas 153-173.

Fernández Rodríguez, Emilia María (2002): ***La normativa contable pública actual y su influencia en la Consolidación de la Contabilidad Pública***. Técnica Contable. Nº 643. Julio 2002. Páginas 553-564.

Fuentes Escribano, Santiago y Gómez Méndez, Elisa María (2002). ***La Consolidación de Cuentas en el Sector Público***. Sindicatura de Comptes. Valencia.

Fuertes Fuertes, Iluminada y Vela Bargues, José Manuel (2003). ***La Contabilidad Pública en el escenario Internacional: Evolución reciente y análisis comparativo de los sistemas contables públicos***. Cuadernos Aragoneses de Economía. 2ª Época. Volumen 13. Nº 2. 2003. Páginas 353-378.

Gandía Cabedo, Juan Luis y Pérez, Tomás Andrés (2005). ***e-Gobierno corporativo y transparencia informativa en las sociedades cotizadas españolas: un estudio empírico***. Monografías Nº 8. Dirección de Estudios y Estadísticas CNMV Comisión Nacional del Mercado de Valores. Madrid.

Garcés Sanagustín, Mario (2006). ***La eficacia de la auditoría pública. El seguimiento de recomendaciones***. Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 180. Páginas 94-103.

Garcés Sanagustín, Mario (2003). ***La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español***. Estudios Jurídicos. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

García Benau, María Antonieta; Novejarque Civera, Josefina y Zorio Grima, Ana (2010). ***10 puntos clave de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas***. Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Editorial Wolters Kluwer España. Nº 225. Octubre 2010. Páginas 118-129.

García Benau, María Antonieta y Zorio Grima, Ana (2008). ***El criterio profesional en la preparación de las cuentas anuales en el nuevo marco del PGC***.



- Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Editorial Wolters Kluwer España. Nº 200. Junio 2008. Páginas 50-59.
- García Benau, María Antonieta y Zorio Grima, Ana (2004). ***Posibilidades de Contabilidad Creativa en el marco de aplicación de las Normas Internacionales***. Quehacer Científico. Nº 1. Volumen 1. Enero-Marzo 2004. Páginas 2-21.
- García Crespo, María Milagros (2005). ***El Sistema de Control Público de España***. En: El Control del Gasto Público en Europa. La Coordinación de la auditoría pública en la Unión europea. Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- García Crespo, María Milagros (2002). ***La Coordinación entre los distintos niveles de Control Externo***. En: La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública. Monografías. Cámara de Cuentas de Andalucía. Civitas Ediciones S.L. Madrid.
- García Meca, Emma y Martínez Conesa, Isabel (2004). ***Divulgación voluntaria de información empresarial: Índices de Revelación***. Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 157. Julio-agosto. Páginas 66-77.
- García Sánchez, Isabel María (2007). ***La Nueva Gestión Pública: Evolución y Tendencias***. Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 47. 2007. Páginas 37-64.
- García Sánchez, Isabel María (2000). ***Diseño de Indicadores de Gestión en la Auditoría Pública***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 20. Marzo 2000. Páginas 37-40.
- García Toboso, Agustín Daniel (1999). ***Situación actual de los informes de fiscalización sobre universidades Públicas***. Auditoría Interna. Nº 56. Páginas 41-44.
- Garde Roca, Juan Antonio (2005). ***La Agencia Estatal de Evaluación de la Calidad de los Servicios y de las Políticas Públicas. Reflexiones y propuesta de creación***. Informe Comisión Expertos. Colección: Estudios Goberna. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid.
- Giménez Barriocanal, Fernando (2003). ***La medición del déficit en el modelo presupuestario y en el SEC-95: Alcance, diferencias y valoración***. Publicaciones Universidad Autónoma de Madrid UAM. (Archivo ordenador).
- Giner Inchausti, Begoña (1995). ***La divulgación de información financiera: una investigación empírica***. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC. Madrid.

- Girón González, Alberto (2007). ***La importancia relativa o materialidad en la auditoría de cuentas de Entidades Públicas***. Revista Cuenta con IGAE. N° 17. Páginas 20-35.
- Giroux, Gary y McLelland, Andrew J. (2003). ***Governance structures and accounting at large municipalities***. Journal of Accounting and Public Policy. Volumen 22. N° 3. Mayo-Junio 2003. Páginas 203-230.
- Giroux, Gary (1989). ***Political interests and governmental accounting disclosure***. Journal of Accounting and Public Policy. Volumen 8. N° 3. Páginas 199-217.
- Goddard, Andrew (2004). ***Budgetary practices and accountability habitus: A grounded theory***. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Volumen 17. Número 4 (2004). Páginas 543-577.
- Gómez Ciria, Antonio (1997). ***La imagen fiel y los principios contables públicos***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 12. Diciembre 1997. Páginas 45-52.
- Gómez Maldonado, Mario Alberto (2009). ***Hacia la construcción de la auditoría pública***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 47. Abril 2009. Páginas 71-82.
- Gómez Sala, Juan Carlos, Iñiguez Sánchez, Raúl y Poveda Fuentes, Francisco (2005). ***Revelación voluntaria de información y características de las sociedades cotizadas en el mercado de capitales español***. Revista Española de Financiación y Contabilidad. N° 131. Número extraordinario por el XIII Congreso AECA. Oviedo 22-24 de septiembre 2005. Páginas 8-32.
- Gómez Sánchez, Yolanda (2001). ***El Tribunal de Cuentas. El Control Económico Financiero Externo en el Ordenamiento Constitucional Español***. Monografías Jurídicas. Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED-. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid. Barcelona.
- González Díaz, Belén; Argüelles Montes, Raquel; Fernández Rodríguez, Emilia y García Fernández, Roberto (2009). ***Legislación sobre Auditoría Pública***. Biblioteca de textos legales, Editorial Tecnos. Madrid.
- González Díaz, Belén (2005). ***La actuación de los Órganos de Control Externo en la fiscalización de las Universidades Públicas***. Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública. N° 172 (1/2005). Instituto de Estudios Fiscales. (Universidad de Oviedo). Páginas 145-177.
- González Díaz, Belén (2003). ***La rendición de cuentas de las universidades a los OCEX: su compleja normativa***. Auditoría Pública. Revista de los



- Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 35. Junio 2003. Páginas 65-71.
- González Díaz, Belén (2002). ***Información contable de las Universidades y su utilidad para los Órganos de Control Externo***. Tesis Doctoral dirigida por López Díaz, Antonio. Universidad de Oviedo.
- González García, José Ramón y Ros Amorós, Florentina (2008). ***La reforma de la Contabilidad Española. El nuevo Plan General de Contabilidad***. Revista Cuenta con IGAE. N° 20. Páginas 8-14.
- González Rabanal, María Concepción (2005). ***Gestión y Presupuesto***. En: La acción y los retos del Sector Público. Una aproximación. Editorial Delta Publicaciones. Madrid. Páginas 47-79.
- Gonzalo Angulo, José Antonio (2007). ***Contabilidad analítica y control de gestión en universidades (un programa de actuación)***. En: Libro blanco de los costes en las universidades. Oficina de Cooperación Universitaria. Madrid. España. Páginas 1-39.
- Gonzalo Angulo, José Antonio (1999). ***La Tesis Doctoral (Planificación y ejecución de un trabajo de investigación en Contabilidad o Finanzas)***. Revista Española de Financiación y Contabilidad. N° 100. 1999. Págs. 219-290.
- Gorordo Bilbao, José María (2008). ***El Tribunal de Cuentas del Estado español y los Órganos Autonómicos de Control Externo en las previsiones constitucionales, estatutarias y/o legales de las Comunidades Autónomas***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 45. Septiembre 2008. Páginas 15-28.
- Gutiérrez Vivas, Gabriel (2011). ***Nueva concepción del informe de auditoría de cuentas anuales. Partida Doble***. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. N° 235. Páginas 58-65.
- Guzmán Raja, Isidoro; Blasco Leante, José Enrique; Montoya Chinchilla, José Luis y Ruiz Espinós, Pere (2010). ***Manual de Contabilidad Pública. Adaptado al Plan General de Contabilidad Pública-2010***. Editorial Faura-Casas. Barcelona. 1ra Edición. 500 Páginas
- Guzmán Salazar, Marcela (2005). ***Sistema de Control de gestión y presupuesto por resultado: la experiencia chilena***. En: X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública (Archivo ordenador). Santiago, Chile 18-21 octubre 2005. 10 Páginas
- Hernández Fernández, Joaquín (2001). ***El control externo del Tribunal de Cuentas Europeo: La DAS***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 23. Abril 2001. Páginas 36-41.

- Hernández Fernández, Joaquín (1999). **Estudio comparativo de las memorias elaboradas por los OCEx.** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 17. Junio 1999. Páginas 54-59.
- Hernández Fernández, Joaquín (1996). **Estudio Comparativo de los Informes de Fiscalización elaborados por los órganos técnicos de Control Externo: Especial referencia a los entes territoriales.** Tesis Doctoral. Universidad de Murcia. Dirigida por Bernardino Benito López.
- Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, Pilar (2003). **Metodología de la Investigación.** Editorial McGraw Hill. Interamericana Editores. Tercera Edición. México.
- Herrador Alcaide, Teresa Carmen y Sansegundo Ontín, Augusto (2005). **Introducción a la Auditoría Interna.** Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia. España.
- Ingram, Robert W. (1984). **Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices.** Journal of Accounting Research. Spring. Volumen 22. Nº 1. Páginas 126-144.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC (2011). **Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.** Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma. Madrid 2011. .
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - ICAC (2002). **Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España. Repercusiones en la Contabilidad Pública (Capítulo 14).** Editorial ICAC. Madrid 2002. Páginas 325-336.
- International Federation of Accountants - IFAC (2011). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.** (Documento en Línea) <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>. Vol. I y II. (Consultado en 2011, Julio 14)
- International Federation of Accountants - IFAC (2005). **Manual de la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público De IFAC – 2005. Pronunciamientos.** (Documento en Línea) <http://web.ifac.org/media/publications/a/public-sector/junta-de-normas-i.pdf>. 2005. 795 Páginas. (Consultado en 2010, Diciembre 14)
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI (2005). **La Cooperación produce Resultados: Los Acuerdos de Budapest.** Revista Internacional de Auditoría Gubernamental. Edición Especial INTOSAI. Volumen 32. Nº 1. Enero 2005. Páginas 8-21.



- Intervención General de la Administración del Estado - IGAE (2006): ***Principios Contables Públicos: Consolidación de Cuentas en el Sector Público***. Edición: Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 112 Páginas.
- Intervención General de la Administración del Estado - IGAE (2004). ***Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas***. Edición: Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 248 Páginas.
- Intervención General de la Administración del Estado - IGAE (1997). ***Normas de Auditoría del Sector Público***. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- Iturriaga Nieva, Rafael (2003). ***La planificación del control externo del sector público: el caso vasco***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 28. Enero 2003. Páginas 16-19.
- Jackson, Audrey y Lapsley, Irvine. (2003). ***The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector***. The International Journal of Public Sector Management. Volumen 16. Número 4/5. Páginas 359-372.
- Jefatura del Estado - Ley 12/2010, de 30 de junio, ***De Auditoría de Cuentas***. BOE Nº 159, de 1 de julio. por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria
- Jefatura del Estado - Ley 57/2003, de 16 de diciembre, ***De medidas para la modernización del gobierno local***. BOE Nº 301, de 17 de diciembre.
- Jefatura del Estado - Ley 47/2003, de 26 de noviembre, ***General Presupuestaria***. BOE Nº 284, de 27 de noviembre.
- Jefatura del Estado - Ley 18/2001, de 12 de diciembre, ***General de Estabilidad Presupuestaria***. BOE Nº 298, de 13 de diciembre.
- Jiménez Hernández, Eduard (2009). ***Reinterpretando la rendición de cuentas o Accountability: diez propuestas para la mejora de la calidad democrática y la eficacia de las políticas públicas en España***. Documento de trabajo 145/2009. Fundación Alternativas. (Documento en Línea). <http://www.falternativas.org/laboratorio/documentos/documentos-de-trabajo/reinterpretando-la-rendicion-de-cuentas-o-accountability-diez-propuestas-para-la-mejora-de-la-calidad-democratica-y-la-eficacia-de-las-politicas-publicas-en-espana>. (Consulta 2011, Enero 11).
- Jiménez Rius, Pilar (2007). ***La Declaración de Pamplona: Una nueva etapa en el control externo de los fondos públicos en España***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 41. Abril 2007. Páginas 31-42.

- Jones, Kate y Jacobs Kerry (2006) ***Governing the Government: The paradoxical place of the Public Accounts Committee***. Australasian Parliamentary Review. Nº 21. 1, 2006. Páginas 63-79.
- Jorge, Susana Margarida; Carvalho, João Baptista da Costa y Fernandes, Maria José. (2007). ***Governmental Accounting in Portugal: Why Accrual Basis is a Problem***. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. Volumen 19. Número 4. Winter 2007. Páginas 411-446.
- KPMG (2007). ***Las NIIF comentadas. Guía prácticas de KPMG para comprender las Normas internacionales de Información Financiera***. Editorial Aranzadi. 2da Edición. Cizur Menor - Navarra.
- Kudo, Hiroko (2008). ***Does E-Government Guarantee Accountability in Public Sector? Experiences in Italy and Japan***. Public Administration Quarterly. Volumen 32. Número 1. Spring 2008. Páginas 93-120.
- Kudo, Hiroko (2004). ***Reform of Public Management through ICT: Interface, Accountability and Transparency***. In The Impact of Management Reform on Informal Relations in Public Service", Lawrence R.Jones, Kuno Schedler, and Riccardo Mussari, (eds.). Elsevier. August 2004. Páginas 153-174.
- Lazo Vitoria, Ximena (2010). ***El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio***. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas. (Documento en Línea). <http://www.falternativas.org/en/laboratory/documentos/documentos-de-trabajo/el-modelo-del-control-interno-del-gasto-publico-estatal-propuestas-de-cambio>. (Consulta 2011, Enero 10).
- Levallois, Bernard (2001). ***El Tribunal de Cuentas y la Cámaras Regionales de Cuentas: El ejemplo francés de las relaciones entre el supremo órgano fiscalizador y las instituciones regionales de control del sector público***. Revista Española de Control Externo. Volumen III. Nº 9. 2001. Páginas 69-87.
- López Casanovas, Guillem y Otros (2003). ***Los Nuevos Instrumentos de la Gestión Pública***. Coordinador. Colección de estudios Económicos. Núm. 31. La Caixa. Barcelona. España.
- López Corrales, Francisco Javier; Pedrosa Rodríguez, M^a Aurea y Álvarez-Santullano, Mercedes Mareque (2011). ***Novedades del nuevo Plan General de Contabilidad Pública en el ámbito económico-patrimonial. Partida Doble***. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 228. Enero 2011. Páginas 24-35.
- López Díaz, Antonio (2008). ***Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los ingresos de los entes públicos por los OCEX***. Auditoría Pública.



Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 46. Diciembre 2008. Páginas 9-30.

- López Díaz, Antonio y Pablos Rodríguez, José Luis (2000). ***Responsabilidad y Rendición de Cuentas en el modelo contable público.*** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XXIX. Nº 106. Octubre - Diciembre 2000. Páginas 931-964.
- López Hernández, Antonio Manuel (2011): ***Control y auditoría del sector público en un escenario de crisis económica.*** Audidores. Revista del Instituto de Censores Jurados de cuentas de España. Nº 15. Mayo 2011. Páginas 21-29.
- López Hernández, Antonio Manuel y Caba Pérez, Carmen (2003): ***Utilidad y Requerimientos de la Información Contable Pública Local para la toma de decisiones de las Entidades de Depósito.*** Revista de Contabilidad. Vol. 6. Nº 12. Julio-Diciembre 2003. Páginas 81-107.
- López Hernández, Antonio Manuel y Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro (2004). ***La comunicación de la información financiera de las Administraciones Públicas. Una panorámica de la Contabilidad Pública en España.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 37. 4/2004. Páginas 141-153.
- López López, Juan Carlos (2000). ***Aprobación y Rendición de Cuentas: Problemas y responsabilidades.*** Revista Española de Control Externo. Volumen II. Nº 4. Enero 2000. Páginas 79-103.
- Lozano Miralles, Jorge (2008) ***Las relaciones del Tribunal de Cuentas y los Organismos de control externo autonómicos.*** En: Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas. Editorial Lex Nova. Valladolid. Páginas 66-87.
- Lozano Miralles, Jorge (1995). ***Control, Auditoría y Fiscalización.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 3. Octubre 1995. Páginas 80-85.
- Lucena Betriu, Maurici (2003). ***La transparencia presupuestaria. Problemas y soluciones.*** Fundación Alternativas. Documento de Trabajo 20/2003. Madrid.
- Lucuix García, Inmaculada (2004). ***Las IPSAS y la actual Contabilidad Pública Española. Especial referencia a la información contenida en balance.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 37. 4/2004. Páginas 211-235.

- Luna Jiménez, María José (2002): ***Delimitación del Perímetro de la Consolidación Contable Pública y Métodos de Consolidación: Especial referencia a las Corporaciones Locales.*** Revista de Contabilidad. Vol. 5. Nº 9. Enero-Junio 2002. Páginas 147-167.
- Maluquer I Amorós, Salvador y Tarrach I Colls, Anna (2006). ***Gestión estratégica del presupuesto y orientación a resultados: La reforma presupuestaria de la Generalitat de Catalunya.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 43. Páginas: 9-37.
- Malavé Verdejo, María Victoria (2001). ***Resolución de las Cortes sobre la Cuenta General del Estado.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 24. Septiembre 2001. Páginas 39-46.
- Máñez Vindel, Gregorio (1997). ***El Control y la Contabilidad.*** En: Estudios de Contabilidad y Auditoría. Instituto de contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid.
- Manteca Valdelande, Víctor (2003). ***La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 30. Junio 2003. Páginas 86-94.
- Martí López, Caridad (2008). ***Aspectos clave en la presupuestación por devengo: las cargas de capital.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 51. Páginas: 243-254.
- Martí López, Caridad (2004). ***Hacia el Presupuesto por Devengo en las Administraciones Públicas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 34. Noviembre 2004. Páginas 87-94.
- Martínez González, Alberto (2005). ***Nuevos enfoques de la Rendición de Cuentas para las Entidades Públicas. Estudio de la difusión de información a través de Internet por las entidades locales catalanas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 36. Julio 2005. Páginas 83-100.
- Martínez Noval, Luis (2004). ***Tribunal de Cuentas de España.*** Revista de Control Fiscal. Contraloría General de la República de Venezuela. Nº 156. Septiembre - Diciembre 2004. Páginas 131-144.
- Martínez Noval, Luis (2001). ***La fiscalización del Tribunal de Cuentas: La fiscalización en los albores del siglo XXI.*** Revista Española de Control Externo. Volumen IV. Nº 12-2. Páginas 115-128.



- Medina Guijarro, Javier (2005). ***La Legitimidad de las Instituciones Superiores de Control***. Revista Española de Control Externo. Volumen VII. Nº 19. Mayo 2005. Páginas 13-42.
- Medina Jáber, Rafael (2009). ***Hacia un nuevo modelo de control de las finanzas públicas (Iniciativas para la gobernanza)***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 47. Abril 2009. Páginas 21-26.
- Melián Hernández, José Agustín (2006). ***Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 39. Julio 2006. Páginas 33-40.
- Mellet, Howard; Marriott, Neil y Macniven, Louise (2009). ***Diffusion of an Accounting Innovation: Fixed Asset Accounting in the NHS in Wales***. European Accounting Review. Vol. 18, No. 4, 2009. Páginas 745–764.
- Millán Aguilar, Adolfo (2010). ***La esperada normativa sobre consolidación. Partida Doble***. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 227. Diciembre 2010. Páginas 118-129.
- Minguillón Roy, Antonio (2006). ***Consideraciones sobre los incumplimientos de la normativa e irregularidades en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 31. Octubre 2003. Páginas 18-25.
- Ministerio de Economía y Hacienda – MEH (2010b). ***Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas***. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre. Boletín Oficial del Estado. Madrid. No. 232. Viernes 24 de septiembre de 2010.
- Ministerio de Economía y Hacienda – MEH (2010a). ***Plan General de Contabilidad Pública***. Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. Boletín Oficial del Estado. Madrid. No. 102. Miércoles, 28 de abril de 2010. Páginas 36960-37270.
- Monasterio Escudero, Carlos y Fernández Llera, Roberto (2008). ***Hacienda Autonómica, reglas fiscales y modernización presupuestaria. Presupuesto y Gasto Público***. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 51. Páginas 83-106.
- Montesinos Julve, Vicente (2008). ***Incidencia en el sector público de la reforma mercantil y el nuevo plan general de contabilidad***. Revista Española de Control Externo. Volumen X. Nº 30. Septiembre 2008. Páginas 41-67.
- Montesinos Julve, Vicente (2004). ***La reforma contable en las instituciones de la Unión Europea***. Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría

General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 37. 4/2004. Páginas 169-188.

Montesinos Julve, Vicente (2003). ***Panorama actual de la contabilidad pública: Análisis de la situación española dentro de su entorno internacional.*** CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa. Nº 45. Páginas 159-185.

Montesinos Julve, Vicente (2002). ***Situación y Reforma de la Contabilidad Pública en España: Análisis desde una perspectiva Autonómica.*** En: La Contabilidad y el Control de la Gestión Pública. Monografías. Cámara de Cuentas de Andalucía. Civitas Ediciones S.L. Madrid.

Montesinos Julve, Vicente (2000). ***Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas.*** Revista Española de Control Externo. Volumen II. Nº 4. Enero 2000. Páginas 39-78.

Montesinos Julve, Vicente (1999). ***Nuevos retos para la fiscalización de las entidades públicas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 18. Septiembre 1999. Páginas 16-23.

Montesinos Julve, Vicente (1996). ***Introducción del criterio del devengo en los presupuestos: Consideraciones Generales.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 20. Páginas 61-75.

Montesinos Julve, Vicente (1994). ***La normalización en la auditoría del sector público.*** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Nº 79. Páginas 433-462.

Monzó Torrecillas, José Antonio (2003). ***Incidencia de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública: cuenta de resultados.*** Documentos. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. Nº 23/03. 52 Páginas.

Morán Méndez, Eloy (2009). ***Reforma Contable y Auditoría Pública.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 48. Julio 2009. Páginas 71-85.

Moreno Aragonese, Julio (2010). ***La reforma del Plan General de Contabilidad Pública.*** Técnica Contable. Volumen 62. Nº 730. Páginas 46-50.

Moya, Jorge (2000). ***Auditoría del Sector Público: Aspectos de interés.*** Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 108. Páginas 74-83.

Mulgan, Richard (2000). ***'Accountability': An Ever-Expanding Concept?***. Public Administration. Volumen 78. Número 3. Otoño 2000. Páginas 555-573.



- Muñoz Álvarez, Ramón. (2003). ***Fiscalización, Control, Auditoría. Reflexiones.*** Revista Española de Control Externo. Volumen V. Nº 14. Mayo 2003. Páginas 13-62
- Muñoz Colomina, Clara Isabel; Campos Fernández, María; Urquía Grande, Elena y Cano Montero, Elisa Isabel (2006). ***Hacia la Convergencia de la Información publicada por los Entes Locales. Presupuesto y Gasto Público.*** Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 44. 2006. Páginas 145-175
- Muñoz Garde, Luis (2003). ***El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo.*** Revista Española de Control Externo. Volumen 4. Nº 12 – 2. 2002. Páginas 49-54.
- Muñoz Machado, Andrés. (2005). ***El control de Gestión en la Administración Pública.*** En: La acción y los retos del Sector Público. Una aproximación. Delta Publicaciones. Madrid. Páginas 251-289.
- Muñoz Ortiz, Cristino. (2006). ***El informe de Auditoría y la Supervivencia de la Empresa.*** Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.
- Muruzabal Lerga, Jesús (1999). ***Los Órganos de Control Externo ¿Sirven para algo?.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 19. Diciembre 1999. Páginas 6-10.
- Mussari, Riccardo; Lapsley, Irvine y Paulsson, Gert (2009). ***On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform.*** European Accounting Review. Vol. 18, No. 4, 2009. Páginas 719–723.
- Navarro Galera, Andrés y Rodríguez Bolívar, Manuel P. (2011). ***Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX.*** Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XL. Nº 149. Enero-Marzo 2011. Páginas 125-162.
- Navarro Galera, Andrés y Rodríguez Bolívar, Manuel P. (2010). ***Can Government Accountability be enhanced with international financial reporting standards?.*** Public Money & Management. Volumen 30. Issue Nº 6. Noviembre 2010. Páginas 379-384.
- Navarro Galera, Andrés; Rodríguez Bolívar, Manuel P. y Ortiz Rodríguez, David (2007). ***La repercusión de la adopción de normas internacionales de contabilidad pública en la función fiscalizadora de los OCEX.*** Revista Española de Control Externo. Volumen IX. Nº 25. Páginas 131-158.
- Navarro Galera, Andrés; Rodríguez Bolívar, Manuel P. y Ortiz Rodríguez, David (2003). ***Propuesta metodológica para la aplicación del benchmarking a***

- través e indicadores: una investigación empírica en administraciones locales.*** Revista de Contabilidad. Volumen 6. Nº 12. Julio-Diciembre 2003. Páginas 109-138.
- Navas Vázquez, Rafael (2005). ***Transparencia y Responsabilidad en la Gestión Pública.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 37. Noviembre 2005. Páginas 25-34.
- Nicolás Bravo, Víctor (2010). ***La reforma de la normativa contable de las entidades públicas en España. Plan General de Contabilidad Pública y marco conceptual.*** Revista Española de Control Externo. Volumen 12. Nº 35. 2010. Páginas 15-30.
- Nicolás Bravo, Víctor (2008). ***Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 51. Páginas 231-242.
- Nicolás Bravo, Víctor (2006). ***La Consolidación de Cuentas en el Sector Público.*** Revista Cuenta con IGAE. Nº 16. Páginas 26-31.
- Nieto de Alba, Ubaldo (2000). ***Los Controles Externos en la Integración y en la Globalización: Propuestas de debate ante el nuevo milenio.*** Primeras Jornadas Euro-Americanas de Entidades Fiscalizadoras Superiores. 17-18 de febrero de 2000. Tribunal de Cuentas de España.
- Nieto de Alba, Ubaldo (1997). ***Perspectivas futuras del Control y de la actividad económica-financiera del Sector Público.*** En: Estudios de Contabilidad y Auditoría. Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- Nodal Llobera, Isabel (1997). ***Eficacia y control: Relaciones Inter-administrativas entre control interno y control externo.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 8. Enero 1997. Páginas 53-57.
- Nonell Torres, Rosa. (2008). ***Sis reptes per a les universitats públiques: la competència, l'eficiència, l'autonomia, la transparència, el bon govern i la rendició de comptes.*** Coneixement i Societat. Revista d'Universitats, Recerca i Societat de la Informació. Nº 15. Páginas 60-77.
- Nonell Torres, Rosa. (2002). ***Transparencia y Buen Gobierno: La Rendición de Cuentas (Accountability) en una sociedad avanzada. El posicionamiento de las Universidades.*** Icaria Editorial. Barcelona.
- Núñez Pérez, Manuel (2009) ***Transparencia e Instituciones de Control.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 49. Noviembre 2009. Páginas 7-20.



- Núñez Pérez, Manuel (2002) ***Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: Fiscalización.*** Revista Española de Control Externo. Volumen IV. Nº 12 - 2. 2002. Páginas 173-201.
- Ochoa Henríquez, Haydee y Montes de Oca, Yorbeth (2004). ***Rendición de Cuentas en la Gestión Pública: Reflexiones Teóricas.*** Revista Venezolana de Gerencia (RGV). Año 9. Nº 27. 2004. Universidad del Zulia (LUZ). Páginas 455-472.
- Olías de Lima Gete, M. Blanca. (2001). ***La Nueva Gestión Pública.*** Coordinadora. Prentice Hall. Madrid.
- Ordoki Urdazi, Luis (2005). ***Transparencia y Control de la Gestión de Fondos Públicos.*** La Cámara de Comptos de Navarra. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona.
- Ordoki Urdazi, Luis (2001). ***La puesta en práctica de las Recomendaciones de los OCEX. Reflexiones sobre cómo mejorar este aspecto esencial para la eficacia de las Instituciones de Control Externo.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 23. Abril 2001. Páginas 7-12.
- Ordoki Urdazi, Luis (1999). ***El alcance de las funciones fiscalizadoras y del control de legalidad de los OCEX.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 19. Marzo. Páginas 65-69.
- Organization for Economic Co-operation and Development - OECD (2010). ***The Right to Open Public Administrations in Europe: Emerging Legal Standards.*** Sigma Papers, No. 46, OECD Publishing. (Documento en Línea). <http://dx.doi.org/10.1787/5km4g0zfqt27-en>. Consultado en 2011, Enero, 14.
- Osés Abando, Josu (1997). ***Parlamento, Tribunal de Cuentas y evaluación.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 11. Octubre 1997. Páginas 57-61.
- Pablos Rodríguez, José Luis (1997). ***Responsabilidad y Contabilidad en las Administraciones Públicas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 12. Diciembre 1997. Páginas 63-64.
- Pascual García, José (2010). ***La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Número 60/2010, Páginas 109-128.

- Pascual García, José (2003). **Seguimiento y control de la estabilidad presupuestaria.** Revista Española de Control Externo. Volumen V. Nº 13. Páginas 73-112.
- Pérez Pérez, José Alberto (2011). ***El nuevo Plan General de Contabilidad Pública y la normativa de desarrollo contable aplicable a las entidades integradas en el sector público administrativo estatal.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Número 63. Páginas: 121-133.
- Pérez Pérez, José Alberto (2010). ***La Consolidación de las Cuentas en el Sector Público.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 58. Páginas: 133-146.
- Pérez Pérez, José Alberto (2009). ***Introducción sobre la aplicación de los criterios del SEC 95 a las cuentas públicas.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 54. Páginas: 115-126.
- Pérez Pérez, José Alberto (2008). ***Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 50. Páginas: 87-94.
- Pérez Pérez, José Alberto (2007). ***Proyectos y logros de la Contabilidad Pública en España.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 46. Páginas: 95-107.
- Pérez Pérez, José Alberto (2005a). ***Implicaciones de la transparencia en el ámbito de la Contabilidad Pública y del Control Interno.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Número 38/2005. Páginas 113-122.
- Pérez Pérez, José Alberto (2005). ***La evaluación de las políticas públicas de gasto en el ámbito de la Intervención General de la Administración del Estado.*** Revista Española de Control Externo. Volumen VII. Nº 20. Páginas 21-34.
- Picó Romero, Jesús (2009). ***Opacidad en las cuentas anuales del sector público. En el remanente de tesorería y en general. Reflexiones críticas y propuestas.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 47. Abril 2009. Páginas 91-100.
- Pina Martínez, Vicente (1996). ***Experiencias internacionales en la aplicación del principio del devengo.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la



- Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. N° 20. Páginas: 77-94.
- Pina Martínez, Vicente y Torres Pradas, Lourdes (2008). ***¿Está promoviendo el e-government una administración pública más transparente? Una visión global.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 44. Abril 2008. Páginas 89-96.
- Pina Martínez, Vicente y Torres Pradas, Lourdes (2004). ***La Consolidación de Cuentas en las Administraciones Públicas.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. N° 37. 4/2004. Páginas 9-28.
- Pina Martínez, Vicente y Torres Pradas, Lourdes (2000). ***La Consolidación de los Estados Financieros de las Entidades del Sector Público Estatal sometidas al régimen de Contabilidad Pública.*** Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda). Madrid.
- Pina Martínez, Vicente; Torres Pradas, Lourdes y Yetano, Ana (2009). ***Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches.*** European Accounting Review. Vol. 18, No. 4, 2009. Páginas 765–807.
- Plata Sandoval, José Armando (2011). ***Sistema de Contabilidad Gubernamental.*** Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior. Número 1, Agosto de 2011. Pags 29-44.
- Poblete Sotomayor, Mirella (2008). ***Rendición de cuentas o accountability: una máxima democrática.*** Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Temas de Profundidad BCN (Archivo ordenador). Santiago de Chile, 02 de junio de 2008.
- Prado Lorenzo, José Manuel; Martín Jiménez, Doroteo y García Sánchez, Isabel María (2009). ***El proceso de corporatización en España: Evolución y factores explicativos.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 47. Abril 2009. Páginas 63-70.
- Pucheta Martínez, María Consuelo y Cortés Fleixas, Josep Lluís (2005). ***Los Informes de Auditoría Externa de las Administraciones Públicas.*** Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa N° 163. Febrero 2005. Páginas 96-116.
- Pucheta Martínez, María Consuelo y Cortés Fleixas, Josep Lluís (2000). ***Los informes de auditoría del sector público.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 22 . Diciembre 2000. Páginas 35-44.

- Ramallo Massanet, Juan (2007). ***El control externo en las nuevas formas de colaboración público-privada.*** Revista Española de Control Externo. Volumen 9. Nº 26. 2007. Páginas 13-34.
- Reginato, Elisabetta (2010). ***Accountability Perspectives in Italian Municipality Accounting Systems: The Gap Between Regulations and Practices.*** Public Administration Quarterly. Volumen 34. Número 4. Invierno 2010. Páginas 552-590
- Rivero Fernández, M^a Dolores y Ochoa Laburu, Elena ***El comportamiento de la empresa ante las nuevas exigencias de información emanadas de la legislación mercantil española. Un estudio empírico.*** Técnica Contable. Volumen 54. Nº 644-645. Páginas 701-710.
- Robbins, Walter A. y Austin, Kenneth R. (1986) ***Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An assessment of the appropriateness of a Compound Measure.*** Journal of Accounting Research. Autumn. Volumen 24. Nº 2. Páginas 412-421.
- Robleda Cabezas, Helio (2010). ***El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública: una herramienta oportuna para mejorar información contable sobre la gestión pública.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 51. Septiembre 2010. Páginas 87-89.
- Rodríguez Ariza, Lázaro y Luna Jiménez, María José (2005) ***Consolidación contable pública: concurrencia de entidades públicas, empresas y organizaciones no lucrativas.*** Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa Nº 163. Febrero 2005. Páginas 76-91.
- Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, López Hernández, Antonio M. y Caba Pérez, Carmen (2003). ***El e-gobierno y la información financiera pública: propuesta de un código de buenas prácticas.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 32. Páginas 107-117.
- Rodríguez Gómez, Antonio (1995). ***Las Relaciones Tribunal de Cuentas – OCEX Autonómicos: Una Propuesta para su Ordenación.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 1. Abril 1995. Páginas 32-33.
- Ruiz Álvarez, José Luis y Caamaño Alegre, José (2008). ***Tendencias en la gestión presupuestaria a nivel internacional.*** Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 51. Páginas 17-57.
- Ruiz Fonticiella, María Teresa (2005). ***La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo OCEX. El caso Español.*** INNOVAR.



- revista de ciencias administrativas y sociales. Universidad Nacional de Colombia. Enero a Junio de 2005. Páginas 120-137.
- Ruiz García, Eduardo (2004). ***Rendición de cuentas y control Externo.*** Revista Española de Control Externo. Volumen VI. N° 17. Páginas 142-162.
- Ryan, Bob; Scapens, Robert W. y Theobald, Michael (2004). ***Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad.*** Deusto. Barcelona. 319 páginas.
- Salgado Pérez, Carlos (2001) ***La Fiscalización del Sector Público por el Tribunal de Cuentas.*** Revista Española de Control Externo. Volumen III. N° 8. 2001. Páginas 9-27.
- Sánchez Sánchez, Luis Carlos (2006) ***El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos.*** Revista Española de Control Externo. Volumen VIII. N° 22. Enero 2006. Páginas 33-56.
- Santillana González, Juan Ramón (2001) ***Establecimiento de Sistemas de Control Interno: La Función Contralora.*** ECAFSA. International Thompson Editores. México.
- Santos Peñalver, Jesús Fernando y Alonso Carrillo, Inmaculada (2008). ***Resumen de Presentación de las cuentas anuales consolidadas después de la reforma contable. Partida Doble.*** Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. N° 200. Año XVIII. Junio 2008. Páginas 32-39.
- Santos Peñalver, Jesús Fernando; Rojas Tercero, José A. y Gil Herrera, Luis (2001). ***Consolidación Contable en el Sector Público. Partida Doble.*** Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. N° 123. Año XI. Junio 2001. Páginas 86-93.
- Santos Peñalver, Jesús Fernando (1999). ***La Justificación de la Consolidación y Delimitación del perímetro del grupo.*** Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 18. Septiembre 1999. Páginas 39-48.
- Sanz Santolaria, Carlos Javier y Kot Meza, Ana Cecilia (2006). ***Transparencia de la información en Internet del sector no lucrativo en España. Partida Doble.*** Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. N° 183. Diciembre 2006. Páginas 96-105.
- Sarker, Abu Elias y Hassan, Mostafa Kamal (2010). ***Civic engagement and Public Accountability: an analysis with particular reference to Developing Countries.*** Public Administration and Management. Volumen 15. Número 2. Páginas 381-417.

- Schedler, Andreas (2004). **¿Qué es la Rendición de Cuentas?**. Cuadernillos de Transparencia N° 3. Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI). México.
- Schedler, Andreas (1999). **Conceptualizing Accountability**. En: The self restraining state: power and accountability in new democracies. De: Schedler, Andreas; Diamond, Larry y Plattner, Marc. Lynne Rienner Publishers. Páginas 13-28
- Singhvi, Surendra S. y Desai, Harsha B. (1971). **An empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure**. The Accounting Review. Volumen 46. N° 1. Enero. Páginas 129-138.
- Socorro Alemán, Francisco (2010). **El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, quizá una oportunidad perdida**. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 52. Diciembre 2010. Páginas 105-110.
- Stewart, J. (2005). **The role of information in public accountability**. Governance and the Public Sector. Ed. R. Hodges, pp. 13–34.
- Suárez y Riera, Tomás (2000). **Contabilidad pública versus imagen fiel**. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 21. Septiembre 2000. Páginas 39-41.
- Teré Pérez, Alejandro (2000). **Las competencias de fiscalización de los Órganos de Control Externo del Estado y de las Comunidades Autónomas**. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero. N° 108. 2000. Páginas 517-540.
- Termes i Anglés, Ferrán (1997). **La diferencia de expectativas en los informes de fiscalización**. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 8. Abril 1997. Páginas 35-39.
- Termes i Anglés, Ferrán (1995). **Auditoría versus Fiscalización**. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. N° 1. Abril 1995. Páginas 22-23.
- Torres Pradas, Lourdes y Pina Martínez, Vicente (2007). **Indicadores de gestión en universidades**. En: Libro blanco de los costes en las universidades. Oficina de Cooperación Universitaria. Madrid. España. Páginas 395-431
- Torres Pradas, Lourdes y Pina Martínez, Vicente (2001). **Estudio empírico sobre el grado de coincidencia de la Contabilidad Pública local en EE.UU., España y las IPSAS de la IFAC**. XI Congreso AECA: Empresa, Euro y Nueva Economía. Madrid 26-28 de septiembre. AECA. (Formato CD).



- Torres Pradas, Lourdes y Pina Martínez, Vicente (1999). ***El control público local en el contexto del new public management***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 19. Diciembre 1999. Páginas 53-59.
- United States Government Accountability Office - GAO (2011). ***Government Auditing Standards 2011 (The Yellow Book)***. By the Comptroller General of the United States. Internet Version. August 2011. 219 Páginas. (Documento en Línea). <http://www.gao.gov/govaud/iv2011gagas.pdf>. Consultada en Agosto de 2011.
- Valdés Díaz, José Luis (2010). ***El formato XBRL para la rendición de cuentas en la Cámara de Cuentas de Andalucía***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 50. Abril 2010. Páginas 15-22.
- Valdés Díaz, José Luis; Villegas Perrián, Encarnación; Escobar Rodríguez, Tomás y Flores Muñoz, Francisco (2007). ***XBRL como nuevo lenguaje para la comunicación de las cuentas públicas***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 42. Julio. Páginas 99-104.
- Valdés Díaz, José Luis (2005). ***La rendición telemática de cuentas en la Cámara de Cuentas de Andalucía***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 37. Noviembre 2005. Páginas 89-96.
- Vela Bargues, José Manuel (1996a): ***La Consolidación de la Información Económico-financiera en el Sector Público: Algunas reflexiones y propuestas en torno a su futura regulación***. Revista Presupuesto y Gasto Público. Revista de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 20. 1996. Páginas 97-109.
- Vela Bargues, José Manuel (1996b): ***El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la Contabilidad Pública Española***. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC (Min-Hac). Madrid.
- Velarde Fuertes, Juan (2004). ***Un giro obligado en el control correspondiente al Tribunal de Cuentas***. En: XV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público: Los múltiples fines de la Contabilidad Pública. Conferencias y Mesas Redondas. Enero 2004. Ministerio de Economía y Hacienda. IGAE. Páginas 37-58
- Velarde Fuertes, Juan (2002a). ***Evolución y futuro del Tribunal de Cuentas***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 27. Septiembre 2002. Páginas 18-21.
- Velarde Fuertes, Juan (2002b). ***El Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control externo: reflexión sobre los Órganos de control Externo de las Comunidades Autónomas***. Revista Española de Control Externo. Volumen IV. Nº 12 - 2. 2002. Páginas 55-60.

- Velilla Barquero, Manuel (1984). ***La información contable de la empresa española***. Instituto de Planificación contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- Vicente Queralt, Rafael (2006). ***La rendición de cuentas de las universidades públicas a sus agentes financiadores. Organización y Gestión. Control Interno. ¿Hacia una auditoría única en el ámbito universitario?***. (Archivo ordenador). 24 Jornadas de Gerencia Universitaria. Presentación. Jaén, 27 de octubre de 2006.
- Viñas Bosquet, José Pascual (2007). ***El código práctico de auditoría en las entidades locales inglesas. Partida Doble***. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa. Nº 191. Septiembre 2007. Páginas 116-129.
- Yubero Hermosa, M^a del Pilar (2002). ***La Auditoría en España: Un Estudio Empírico***. Premio José María Porras 2000. Biblioteca Civitas Economía y Empresa. Madrid. España.
- Walker, Melissa (2000). ***Writing Research Papers. (Cómo escribir Trabajos de Investigación)***. Trad. José A. Álvarez. Editorial Gedisa. Biblioteca de Educación. Barcelona. España.
- Zubiaur Etcheverry, Gaiska y Caraballo Esteban, Teodoro Antonio (2007). ***Agencias: instrumento básico del sistema de gestión pública. Síntesis del modelo y lecciones de la experiencia internacional***. Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo. Nº 42. Julio 2007. Páginas 41-52.
- Zubiaur Etcheverry, Gaiska y Caraballo Esteban, Teodoro Antonio (2006). ***Tendencias actuales en el sistema integral de gestión del sector público. Evolución y situación actual del sector público español***. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión. Volumen IV. Nº 7. Enero-Junio 2006. Páginas 129-164.

LISTADO DE FIGURAS

Nº	Título Descriptivo de la Figura	Pág.
1.	Categorías Generales de la Rendición de Cuentas	13
2.	Objetivos de la Transparencia Informativa de la Rendición de Cuentas	18
3.	La Rendición de Cuentas Externas en España	21
4.	Elementos de la Nueva Gestión Pública	27
5.	Directrices de actualidad de la Contabilidad Pública	35
6.	Momentos de rendición de cuentas del Ciclo Presupuestario	44
7.	Convergencia de los Organismos de Control Externo	64
8.	Tipos de Auditoría Pública	72
9.	Coincidencia de las Normas Generales de Auditoría	74
10.	Principales perspectivas del Control Externo Autonómico	77
11.	Tendencias de los procesos de fiscalización autonómica	84
12.	Evolución histórica comparativa de informes de fiscalización de las CCAA	94
13.	Énfasis en la Razonabilidad de la Situación de las CCAA	111
14	Proporción de las partidas informativas para los Índices Parciales	143
15	ÍTI Global de Canarias y Valencia	149
16	ÍTI Global de Galicia y Navarra	150
17	ÍTI Global de Andalucía y Madrid	151
18	ÍTI Global de Cataluña y País Vasco	152
19	Variación Positiva del ÍTI Global por CCAA de 1999 al 2008	153
20	Habitantes de las CCAA analizadas	154
21	Evolución histórica del presupuesto de las CCAA analizadas	155

22	Tiempo de emisión del Informe de Fiscalización	156
23	Diagrama de Dispersión del Índice de Transparencia Informativo Global de las CCAA	157
24	Relación de la Opinión con la Importancia Relativa	171
25	Evolución histórica de la reiteración de las limitaciones	175
26	Variación interanual de los ITI Globales promedios	194
27	Variación dinámica moderada de emisión de informes	196
28	Variación dinámica dispersa de emisión de informes	197
29	Transparencia informativa y necesidades de los Usuarios	223
30	Resultados de Fiscalización claros y Útiles a todos los Usuarios	223
31	Las técnicas informáticas y telemáticas mejoran la Rendición de Cuentas	224
32	La rendición de cuentas de las CCAA a través del lenguaje XBRL	225
33	Uso oportuno de novedades en criterios de Valoración Contable	226
34	El OCEX deberá fiscalizar los criterios de valoración utilizados	226
35	El desarrollo de la Contabilidad Analítica mejora la calidad de la información	227
36	La fiscalización del cálculo de tasas y precios públicos debería realizarse por los OCEX	228
37	La Consolidación de Cuentas Anuales aporta una mayor visibilidad para el control externo autonómico	229
38	La presentación de las Cuentas Anuales Consolidadas mejorará el control de los recursos públicos	229
39	Adopción del criterio del devengo en la elaboración de los presupuestos	230
40	Aplicación del criterio del devengo aporta mejoras al Sistema	231
41	Los procesos de contratación administrativa e indicadores de economía	232



42	El OCEx realizará un mayor seguimiento de la contratación administrativa del Sector Público Autonómico	233
43	Los indicadores de eficacia y el grado de consecución de objetivos	234
44	La fiscalización de los indicadores de gestión convendrá sustentarla con la elaboración de estándares	235
45	Los indicadores de eficiencia están determinados por la adecuada asignación y gestión de los recursos públicos	236
46	En el nuevo marco derivado del PGCP se deberán intensificar las auditorías operativas o de gestión	236
47	Información Adicional de deuda y déficit (Contabilidad Nacional)	237
48	El OCEx verificará el déficit y deuda pública	238
49	Sistema integral de información autonómica	239
50	La rendición de cuentas de las CCAA (Accountability) comprenderá un sistema de información integral sujeto al Control Externo Público	239
51	Grupos de Frecuencia de los de índices de aceptación de las variables	243
52	Gráfico de Sedimentación de Componentes Parte A	250
53	Gráfico de Sedimentación de Componentes Parte B	255

LISTADO DE TABLAS

Nº	Título Descriptivo de la Tabla	Pág.
1.	Informes de fiscalización de las CCAA desde 1999 hasta 2009	92
2.	Número de Informes Anuales de Fiscalización por el TCu y OCEX	93
3.	Población de las CCAA y actuaciones del TCu y de los OCEX desde 1999	95
4.	Informes anuales de las CCAA por OCEX desde 1999 hasta 2009	96
5.	OCEX y CCAA seleccionadas para la muestra: Años 1999-2008	97
6.	Puntuación para la valoración de las partidas informativas	101
7.	Origen de las Partidas Informativas en las Normas de Auditoría	103
8.	Partidas informativas de informes de fiscalización de las CCAA	105
9.	Identificación de las entidades u órganos auditados	106
10.	Destinatario(s) del Informe	107
11.	Razones de la fiscalización	108
12.	Objetivos de Regularidad Financiera	110
13.	Objetivos de Regularidad Legal	113
14.	Objetivos de Auditoría de Gestión Pública	114
15.	Período a que las cuentas se refieren	116
16.	Alcance del Examen	117
17.	Metodología y procedimientos de auditoria aplicados	118
18.	Limitaciones al alcance de la fiscalización	119
19.	Cuentas o hechos auditados	120
20.	Sectores fiscalizados en la Cuenta General de las CCAA	121
21.	Revelación de las Muestras Utilizadas en la Fiscalización	122

22.	Normativa legal básica y específica	122
23.	Principios y políticas contables y de gestión	123
24.	Acontecimientos posteriores al cierre	126
25.	Opinión ó conclusión	128
26.	Tipo de Opinión	129
27.	Resumen de desviaciones y excepciones	131
28.	Recomendaciones	132
29	Mejora de los procedimientos de control interno	133
30	Seguimiento de las recomendaciones	135
31	Título del informe	136
32	Cuadros estadísticos y gráficos	137
33	Los Anexos al Informe de Fiscalización	138
34	Contenido de los Anexos y respectivas fuentes	139
35	Resultados del Trámite de Alegaciones	140
36	Contenido de las Alegaciones Recibidas	141
37	Valoración del Índice Parcial de Partes Introductorias del Informe	144
38	Valoración del Índice Parcial de los Resultados de Fiscalización	145
39	Valoración del Índice Parcial de Conclusiones y Recomendaciones	145
40	Valoración del Índice Parcial de la Presentación y Anexos	146
41	Valoración del Índice Parcial de Partidas Informativas Obligatorias	147
42	Valoración del Índice Parcial de Partidas Informativas Voluntarias	147
43	Número de Informes de acuerdo al nivel de divulgación global	148
44	Valoración Anual del Índice Global Ponderado	148
45	Evolución histórica de días para la emisión del Informe de Fiscalización anual	156

46	Estadísticos descriptivos para la serie de las CCAA	158
47	Indicadores de correlación de los factores e índices	159
48	Niveles promedio de divulgación de los ITI	161
49	Elementos estáticos del Control Externo Autonómico e ITI Global	162
50	Evolución histórica del tipo de opinión de 1999 al 2008	172
51	Reiteración de las limitaciones en los informes de fiscalización	174
52	Principales limitaciones en el alcance de auditoría	176
53	Reiteración de salvedades por excepciones de la situación autonómica	178
54	Reiteración de salvedades en la opinión de legalidad	182
55	Grado de reiteración anual de las Recomendaciones	186
56	Variación interanual del Índice Parcial de Resultados	191
57	Variación interanual del Índice Parcial de Conclusiones y Recomendaciones	192
58	Variación interanual de los ITI Globales Promedios	193
59	Variación del número de días para emisión de informes de fiscalización	195
60	Estadísticos Descriptivos para la serie de variaciones interanuales	198
61	Indicadores de Correlación del grado de reiteración y variaciones	199
62	Variables para la aplicación de la encuesta de opinión	206
63	Valores absolutos del promedio de aceptación de las consultas	240
64	Índices de aceptación de las variable por ítem promedio	241
65	Frecuencia de los Porcentajes de Índices de aceptación de las variables	242
66	Valores recalculados por variable del promedio de aceptación	244



67	Estadísticos descriptivos de variables de la Parte A. Rendición de cuentas	247
68	KMO y prueba de Bartlett de la Parte A. Rendición de cuentas	248
69	Comunalidades de variables de la Parte A. Rendición de cuentas	248
70	Varianza total explicada de la Parte A. Rendición de cuentas	249
71	Matriz de configuración de variables de la Parte A. Rendición de cuentas	250
72	Matriz de estructura de variables de la Parte A. Rendición de cuentas	250
73	Modelo resumido de buenas prácticas para la rendición de cuentas	252
74	Estadísticos descriptivos de las Variables de la Parte B. Control Externo	253
75	KMO y prueba de Bartlett de la Parte B. Control Externo	253
76	Comunalidades de variables de la Parte B. Control Externo	254
77	Varianza total explicada de la Parte B. Control Externo	254
78	Matriz de configuración de las Variables de la Parte B. Control Externo	255
79	Matriz de estructura de las Variables de la Parte B. Control Externo	256
80	Modelo resumido de buenas prácticas para la fiscalización autonómica	257
81	Web de CCAA relacionadas con los usuarios y las tecnologías	260
82	Web de OCEx relacionadas con los usuarios y las tecnologías	261
83	Web CCAA Relacionadas con los Informes, Presupuestos y Cuentas	262
84	Web OCEx Relacionados con los Informes, Presupuestos y Cuentas	263
85	Revelación en Sitios web de OCEx Regionales de Venezuela	264

ANEXO N° 1

LEYES Y NORMAS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y CONTROL

** Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 121 de 21 de mayo de 1982.

** Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 84 de 7 de abril de 1988.

** Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 84 de 7 de abril de 1988.

** REAL DECRETO 180/2003, de 14 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 50 de 27 de febrero de 2003.

** REAL DECRETO 1156/2005, de 30 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre. Boletín Oficial del Estado, núm. 246 de 14 de octubre de 2005.

** Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Boletín Oficial del Estado, núm. 266 de 4 de noviembre de 2011.

** Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 169 de 15 de julio de 1988. Disposición derogada.

** Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 157 de 2 de julio de 2011.

** Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público. Boletín Oficial del Estado, núm. 234 de 30 de septiembre de 1998.

** Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre auditoría pública. Boletín Oficial del Estado, núm. 238 de 2 de octubre de 2009.



** Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 234 de 29 de septiembre de 1988.

** Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 284 de 27 de noviembre de 2003.

** Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 313 de 31 de diciembre de 2007. Disposición derogada.

** Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 126 de 27 de mayo de 2006.

** Ley Orgánica 1/2012, de 3 de abril, por la que se excluye del ámbito de aplicación de la disposición adicional de la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, a determinados mecanismos de financiación. Boletín Oficial del Estado, núm. 81 de 4 de abril de 2012.

** Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. Boletín Oficial del Estado, núm. 264 de 4 de noviembre de 2003.

** Real Decreto 578/2001, de 1 de junio, por el que se regulan los principios generales del sistema de información contable de la Administración General del Estado. Boletín Oficial del Estado, núm. 149 de 22 de junio de 2001.

** Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Boletín Oficial del Estado, núm. 120 de 20 de mayo de 1994.

** Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. Boletín Oficial del Estado, núm. 102 de 28 de abril de 2010.

LEYES RELATIVAS A LA CREACIÓN DE LOS ORGANOS DE CONTROL EXTERNO

- ** Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias. Boletín Oficial del Estado, núm. 133 de 5 de junio de 1989.**
- ** Corrección de errores de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias. Boletín Oficial del Estado, núm. 207 de 30 de agosto de 1989.**
- ** Ley 9/1997, de 9 de julio, de modificación de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias. Boletín Oficial del Estado, núm. 189 de 8 de agosto de 1997.**
- **Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía. Boletín Oficial del Estado, núm. 83 de 6 de abril de 1988.**
- ** Ley 2/1996, de 17 de julio, por la que se modifica la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía. Boletín Oficial del Estado, núm. 195 de 13 de agosto de 1996.**
- ** Ley 4/2001, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía. Boletín Oficial del Estado, núm. 152 de 26 de junio de 2001.**
- ** Ley 3/2011, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía. Boletín Oficial del Estado, núm. 114 de 13 de mayo de 2011.**
- ** Ley 11/1999, de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid. Boletín Oficial del Estado, núm. 172 de 20 de julio de 1999.**
- **Ley Foral de 20 de diciembre de 1984 de la Cámara de Comptos de Navarra. Boletín Oficial del Estado, núm. 24 de 28 de enero de 1985.**
- **Ley Foral 6/1991, de 26 de febrero, de adición de un nuevo apartado al artículo 26 de la Ley Foral 19/1984 de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra. Boletín Oficial del Estado, núm. 225 de 19 de septiembre de 1991.**
- **Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León. Boletín Oficial del Estado, núm. 116 de 15 de mayo de 2002.**



- **Ley 6/2008, de 15 de octubre, de modificación de la ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León. Boletín Oficial del Estado, núm. 261 de 29 de octubre de 2008.
- ** Ley de 24 de junio de 1985, del Consejo de Cuentas de la Comunidad Autónoma de Galicia. Boletín Oficial del Estado, núm. 206 de 28 de agosto de 1985.
- **Ley 4/1986, de 26 de diciembre, de modificación de la Ley 6/1985, de 24 de junio, del Consejo de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 35 de 10 de febrero de 1987.
- ** Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Boletín Oficial del Estado, núm. 51 de 1 de marzo de 1994
- ** Ley 13/2007, de 8 de noviembre, de modificación de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Boletín Oficial del Estado, núm. 93 de 17 de abril de 2008.
- ** Ley 15/1991, de 4 de julio, de Modificación de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 189 de 8 de agosto de 1991.
- ** Ley 7/2002, de 25 de abril, de modificación de la Ley 6/1984, de 5 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas, modificada por la Ley 15/1991, de 4 de julio. Boletín Oficial del Estado, núm. 123 de 23 de mayo de 2002.
- ** Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 165 de 8 de julio de 2010.
- ** Ley de 11 de mayo de 1985 de Sindicatura de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 202 de 23 de agosto de 1985.
- ** Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 112 de 10 de mayo de 2003.
- ** Ley 3/2006, de 10 de marzo, de modificación de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 108 de 6 de mayo de 2006.
- ** Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears. Boletín Oficial del Estado, núm. 108 de 4 de mayo de 2004.
- ** Ley 1/1988, de 5 de febrero, del "Tribunal Vasco de Cuentas Públicas" / "Herri-Kontuen Euskal Epaitegia". Boletín Oficial del Estado, núm. 225 de 19 de septiembre de 1991.

ANEXO Nº 3

FUENTES DE INFORMACIÓN ELECTRÓNICA - SITIOS WEB

Ámbito General

<http://www.un.org/> (Naciones Unidas)

<http://www.oecd.org/> (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)

<http://www.imf.org/> (Fondo Monetario Internacional)

<http://www.ifac.org/> (Organismo Internacional de Contabilidad.)

<http://ec.europa.eu/governance/> (Sector Gobierno en la Unión Europea)

http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2001/com2001_0428es01.pdf
(La Gobernanza Europea: Un libro blanco)

<http://www.eca.eu.int/> (Tribunal de Cuentas Europeo)

<http://www.intosai.org/> (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras –EFS-)

<http://www.eurosai.org/> (Organización Europea de las Entidades Fiscalizadoras –EFS)

<http://www.eurorai.org/> (Organización Europea de los Organismos Regionales de Control Externo OCEX)

<http://www.olacefs.org/> (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores –EFS-)

<http://www.transparency.org/> (Transparencia Internacional)

<http://www.gao.gov/govaud/iv2011gagas.pdf>

Ámbito Español

<http://www.tcu.es/> (Tribunal de Cuentas del Estado Español)

<http://www.igae.es/> (Intervención General del Estado Español)



<http://www.icac.meh.es/> (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC-)

<http://www.ief.es/> (Instituto de estudios Fiscales)

<http://www.boe.es/> (Boletín Oficial Español)

<http://www.auditoriapublica.com/> (Revista de Auditoría Pública de las OCEX)

<http://www.meh.es/> (Ministerio de Economía y Hacienda)